



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB
VE VYBRANÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI**

OPTIMIZATION OF CORPORATE INCOME TAX IN SELECTED TRADING COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Eliška Brothánková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Eliška Brothánková**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**
Akademický rok: 2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané obchodní společnosti

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem diplomové práce je popsat a zhodnotit existující stav ve vybrané společnosti a následně navrhnout právem aprobované kroky a prostředky vedoucí k daňové optimalizaci. Dílčím cílem je i prezentace zobecněného metodického návodu pro daňovou optimalizaci aplikovatelného u srovnatelných podnikatelských subjektů.

Základní literární prameny:

BĚHOUNEK, P. Společnost s ručením omezeným prakticky včetně účetnictví a daní. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 367 s. ISBN 978-80-7554-037-9.

DVOŘÁKOVÁ, V., M. PITTLERLING a H. SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 331 s. ISBN 978-80-7552-538-3.

HNÁTEK, M. a D. ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady 2016. 1 vyd. Praha: Grada, 2016. 230 s. ISBN 978-80-905899-2-6.

JAROŠ, T. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 124 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

KLIMEŠOVÁ, L. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-8-87974-06-3.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá analýzou optimalizace daně z příjmů právnických osob, konkrétně společnosti s ručením omezeným, s využitím dostupných prostředků dle platné právní úpravy.

Práce je zaměřena především na legální daňovou optimalizaci, avšak pro zajímavost je zmíněna také optimalizace hraniční či nelegální.

Cílem diplomové práce je zoptimalizovat daňovou povinnost vybrané společnosti s ručením omezeným a doporučit jí i ostatním společníkům těchto korporací, jakým způsobem dosáhnout co nejefektivnější daňové povinnosti.

Abstract

This diploma thesis deals with the analysis of optimization of corporate income tax, specifically the limited liability company, using the available means according to the valid legislation.

The thesis is mainly focused on legal tax optimization, but for interest is mentioned also illegal optimization.

The aim of this diploma thesis is to optimize the tax liability of the limited liability company and recommend it and to the other partners of these corporations how to achieve the most effective tax liability.

Klíčová slova

daň z příjmů právnických osob, společnost s ručením omezeným, legislativa, základ daně, daňové přiznání, odpisy, leasing, rezervy, daňová optimalizace

Key words

corporate income tax, limited liability company, legislation, tax base, tax return, depreciation, leasing, reserves, tax optimization

Bibliografická citace

BROTHÁNKOVÁ, Eliška. *Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané obchodní společnosti*. Brno, 2019. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/113316>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně 10. května 2019

.....

podpis studenta

Poděkování

Velmi ráda bych poděkovala svému vedoucímu diplomové práce, JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D., za pozornost a cenné rady, které mi poskytoval a které mi napomohly ke kvalitnímu zpracování mé diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat mé rodině, mým přátelům a blízkým za trpělivost a pochopení.

Obsah

ÚVOD.....	12
1 CÍL A METODIKA PRÁCE	14
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	15
2.1 Právní rámec zdanění příjmů právnických osob	15
2.2 Právní rámec EU	15
2.2.1 Právní rámec České republiky	17
2.3 Společnost s ručením omezeným	18
2.3.1 Charakteristické znaky společnosti s ručením omezeným	19
2.3.2 Založení, vznik, zrušení, zánik a likvidace společnosti	19
2.3.3 Práva a povinnosti společníků	20
2.3.4 Vedení účetnictví	21
2.3.5 Zatížení zisku S.R.O. daněmi z příjmů	22
2.4 Daň z příjmů právnických osob	22
2.4.1 Daň	22
2.4.2 Právnická osoba	23
2.4.3 Poplatník daně z příjmů právnických osob	23
2.4.4 Plátce daně	23
2.4.5 Registrace	24
2.4.6 Předmět daně	24
2.4.7 Základ daně	24
2.4.8 Odčitatelné položky od základu daně	25
2.4.9 Sazba daně	25
2.4.10 Slevy na dani	25
2.4.11 Zálohy na daň z příjmů právnických osob	26
2.4.12 Daňové přiznání	26

2.5	Daňová optimalizace	26
2.5.1	Vyhnutí se dani	27
2.5.2	Daňový únik.....	27
2.5.3	Únik vs. optimalizace	27
2.6	Legální daňová optimalizace.....	28
2.6.1	Automobil	28
2.6.2	Bezúplatné plnění	29
2.6.3	Odčitatelné položky od základu daně	30
2.6.4	Odpisy dlouhodobého majetku	31
2.6.5	Opravné položky k pohledávkám	33
2.6.6	Leasing.....	33
2.6.7	Reprezentace, reklama, vzorky a sponzorské příspěvky	35
2.6.8	Rezervy	36
2.6.9	Technické zhodnocení	36
2.6.10	Zaměstnanci	37
2.7	Nelegální daňová optimalizace	38
2.7.1	Metody nelegální daňové optimalizace	38
2.7.2	Daňové ráje	39
2.7.3	Opatření proti daňovým únikům.....	39
2.7.4	Švarc systém	40
2.7.5	Daňová kontrola.....	40
2.8	Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob	41
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU – DAŇOVÁ OPTIMALIZACE.....	42
3.1	Představení společnosti vybrané k optimalizaci	43
3.2	Možnosti daňové optimalizace základu daně ve vybrané společnosti	46
3.2.1	Odměna společníka	46

3.2.2	Odměna jednatele	46
3.2.3	Výdaje na osobní automobily	46
3.2.4	Leasingové náklady	49
3.2.5	Zaměstnanecké benefity	52
3.2.6	Reklama a propagace společnosti	56
3.2.7	Daňově neuznatelné náklady	57
3.2.8	Rezervy na opravu hmotného majetku	58
3.2.9	Opravné položky k pohledávkám	60
3.2.10	Optimalizace v oblasti závazků	64
3.2.11	Odpisování dlouhodobého majetku	65
3.3	Možnosti daňové optimalizace v oblasti odčitatelných položek	68
3.3.1	Daňová ztráta	69
3.3.2	Výzkum a vývoj	70
3.3.3	Odborné vzdělávání	71
3.4	Možnosti daňové optimalizace v oblasti bezúplatných plnění	71
3.5	Možnosti daňové optimalizace v oblasti slev na DPPO	72
3.6	Porovnání výpočtu daně z příjmů právnických osob před a po aplikaci optimalizačních prostředků	73
3.6.1	Daňová situace před aplikací optimalizačních prostředků	73
3.6.2	Daňová situace po aplikaci optimalizačních prostředků	74
3.6.3	Porovnání situace před a po aplikaci optimalizačních prostředků z pohledu daně z příjmů právnických osob	76
3.6.4	Daňové přiznání zpracované po aplikaci optimalizačních prostředků	79
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	80
	ZÁVĚR	83
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	85

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	89
SEZNAM GRAFŮ	90
SEZNAM TABULEK.....	91
SEZNAM OBRÁZKŮ	92
SEZNAM PŘÍLOH.....	93
PŘÍLOHY	I

ÚVOD

Každý, kdo se rozhodne podnikat, ať už jako fyzická či právnická osoba, se chce stát nezávislým a oprostít se tak od stereotypu v podobě každodenního docházení do zaměstnání. Někomu nevyhovuje být pod dozorem ze strany vedení zaměstnavatele, a proto se rozhodne pro volnější režim. Volnější režim je ale relativní pojem, který si jednotlivci mohou vyložit po svém. Někomu vyhovuje, že si odpracuje svých osm hodin, bez zodpovědnosti, bez rizik a překážek, jiný si raději užije trochu té zodpovědnost a nevyzpytatelnosti, která je ale většinou nárazová a netrvá každý den jako již zmíněná povinná pracovní doba.

Po důmyslném rozhodování, jak začít podnikat, v jakém oboru či jakým způsobem, si budoucí podnikatel stanoví jasné priority. Ty jsou u většiny, ne-li u každého, podobné. Aspekty, které většina sleduje, jsou výše daňového zatížení, které na jejich podnikání bude dopadat a které bude odvedeno do státního rozpočtu a výše konečného zisku, který jim podnikání přinese. Příjmy fyzických i právnických osob jsou globálně řešeným tématem. Otázky související s touto problematikou jsou celosvětového formátu a také jedním z témat daňové harmonizace. Cílem nejen celosvětovým, ale i menšího celku jakým je například Evropská unie, je zabránit daňovým únikům a zajistit rovnocenné podmínky nejen pro podnikatele napříč kontinenty.

Možnými optimalizačními prostředky, které jsou iniciovány vyšší instancí státu, se státy snaží vyjít vstříc potřebám a spokojenosti podnikatelů. Každý poplatník chce vždy zaplatit co nejméně, stát chce naopak získat co největší množství finančních prostředků, aby bylo z čeho alokovat a financovat potřeby státu. Pokud ale stát nastaví opravdu velmi nepříznivé a náročné podmínky, je pravděpodobné, že tito poplatníci přesídlí do daňových rájů, kde se jim činnost vyplatí. Možnost optimalizace je vlastně motivací, proč zůstat v konkrétním státě. Někdy je však pud optimalizovat tak silný, že občas hraničí s legální cestou a mohou se objevit i rozpory se zákonem.

Nejen daně a příjmy jsou rozhodující pro jednotlivé poplatníky. Pro někoho jsou důležité i jiné aspekty, které doprovází samotné podnikání. Některá souvisí s trhem, na kterém se subjekt pohybuje, jiná s formou podnikání či s riziky, která se nabalují na konkrétní formu.

Prostředky optimalizace základu daně či výsledné daňové povinnosti právnických osob jsou stěžejním tématem této diplomové práce. Hlavním cílem potom jejich aplikace ve vybrané obchodní společnosti, kterou je v České republice nejčastěji volená společnost s ručením omezeným. Pro optimalizaci autorka vybrala společnost zabývající se poskytováním služeb zaměřených především na oblast stavebnictví.

Než dojde k analýze současného stavu vybraného podniku a aplikaci vybraných optimalizačních prostředků, je vhodné a nezbytné seznámit se také se základními pojmy, různými zákonitostmi a pravidly, které s sebou optimalizace nese. Takový pohled nabízí teoretická část diplomové práce. Nejen vymezení základních pojmů jako jsou daň, právnická osoba či daňové přiznání se teoretická část věnuje. Nechybí definice společnosti s ručením omezeným, podrobnější pohled na legislativní prameny, které se problematikou daní z příjmů zabývají, ani schéma výpočtu jak daně z příjmů právnických osob. Samotná analýza současného stavu a jeho optimalizace jsou předmětem analytické části, která je pilířem celé diplomové práce. Shrnutí výsledků, komparace stavu před a po optimalizaci a vlastní návrhy řešení problému mají prostor v samostatných kapitolách v závěru práci.

Je pravdou, že při existenci tak obrovského množství různé literatury a zákonů zabývajících se a upravujících daňové zaměření, může být tato práce pouze další z nich. Ale snažila jsem se vytvořit stručnější a přehlednější pohled na vybranou část optimalizačních prostředků užívaných v praxi s úpravami do 31. 12. 2017, který by mohl pomoci nejedné společnosti s ručením omezeným dosáhnout uspokojivějších čísel v řadách daňového zatížení či finálního zisku, který je výsledkem upřímného snažení a pílě každého podnikatele.

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je popsat a zhodnotit existující stav ve vybrané společnosti a následně navrhnout právem aprobované kroky a prostředky vedoucí k daňové optimalizaci. Dílčím cílem je i prezentace zobecněného metodického návodu pro daňovou optimalizaci aplikovatelného u srovnatelných podnikatelských subjektů.

Metody práce

Vzhledem k hlavnímu cíli a také dílčím cílům je v diplomové práci využita především metoda *analýzy, deskripce a komparace*. Za pomoci analýzy je v teoretické části rozebrán právní rámec EU i České republiky a dále také prostředky daňové optimalizace. Metoda deskripce je využita nejvíce v teoretické části pro charakteristiku základních pojmů či společnosti s ručením omezeným. Metodou komparace je porovnán výchozí stav společnosti se situací po daňové optimalizaci v analytické části práce.

Diplomová práce je rozdělena do tří primárních oblastí: teoretické, analytické a návrhové. Teoretická část se věnuje zejména deskripci základních pojmů z oblasti zdanění právnických osob či charakteristiky společnosti s ručením omezeným. Ve finální etapě teoretické části jsou v první řadě v širším kontextu analyzovány legální prostředky daňové optimalizace a následně jsou stručně zmíněny také ty hraniční.

Analytická část je zaměřena na rozbor současného stavu společnosti s důrazem na účetní a daňovou oblast, a především na aplikaci dostupných optimalizačních prostředků využitých při zdaňování příjmů právnických osob k úpravě současného stavu.

Návrhová část shrnuje možnosti, které je nejlepší použít pro efektivní výši odvodů, aby nebyly pro společnost takovým zatížením.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Diplomová práce pojednává o optimalizaci daně z příjmů právnických osob využívající prostředky, které povoluje rozmanitá legislativní úprava. Teoretická východiska se tudíž budou zaměřovat především na tuto oblast. Vydefinuji zde základní pojmy související s daní z příjmů právnických osob, dále v samostatné podkapitole charakterizuji společnost s ručením omezeným a také neopomenu analýzu právní úpravy této oblasti. V závěru kapitoly bude velký prostor věnován prostředkům daňové optimalizace, které budou použity v analytické části.

2.1 Právní rámec zdanění příjmů právnických osob

Právní rámec zdanění příjmů právnických osob se skládá z právního rámce EU a právního rámce ČR. Mezinárodní právo má oproti tuzemské legislativě vyšší právní sílu neboli aplikační přednost. I když je nutné brát na tuto přednost zřetel, v oblasti daně z příjmů právnických osob je důležitá především tuzemská právní úprava, jelikož harmonizace v této oblasti v rámci EU zatím není úplně dokonalá.

2.2 Právní rámec EU

Stále více se řeší harmonizace daňových soustav členských států Evropské unie. Nejde o snadný cíl, ale každý krok kupředu je velmi důležitý. Mezinárodní smlouvy jsou jedním z prostředků, jak harmonizace mezi dvěma členskými státy do jisté míry docílit. Harmonizace mezi všemi členskými státy je zajišťována směrnicemi, které vydává Rada EU. Pro oblast daní je velmi důležitá směrnice Rady č. 2011/16/EU. Za zmínku určitě stojí i zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní či úmluva o vzájemné pomoci.

Směrnice Rady č. 2011/16/EU

Je směrnicí upravující správní spolupráci v oblasti daní. V návaznosti na tuto směrnici byla přijata směrnice Rady č. 2014/107/EU, kterou se směrnice č. 2011/16/EU mění, pokud jde o automatickou výměnu informací v oblasti daní. Přijetím této směrnice se oblast působnosti automatické výměny informací v rámci EU dostává do souladu s mezinárodním vývojem (23).

Předmětem směrnice Rady č. 2011/16/EU je úprava výměny informací, a to i skrze elektronické prostředky. Směrnice je vyčleněna na 31 článků rozdělených do 7 kapitol (8, str. 12).

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní

Zákon č. 164/2013 Sb. je základní normou upravující mezinárodní spolupráci v oblasti daní ve znění pozdějších předpisů. Reaguje tak na směrnici Rady č. 2011/16/EU zmíněnou výše (24). Směrnice jsou určeny k harmonizaci legislativy jednotlivých členských států EU. Jsou pro tyto státy závazné, ale zároveň ponechávají určitý manipulační prostor států při volbě formy a prostředků, jak cíle dosáhnout. Za tímto účelem byl tento zákon schválen do legislativy České republiky (8, str. 112).

Tento zákon upravuje postupy a podmínky, za kterých má správce daně spolupracovat s příslušnými orgány jiných států:

- a) v souladu s právem Evropské unie upravujícím správní spolupráci v dané oblasti zdanění ve vztahu k jiným členským státům Evropské unie, nebo*
- b) na základě mezinárodní smlouvy v oblasti daní, která je součástí souboru českých zákonů ve vztahu ke státu nebo jurisdikci s níž byla uzavřena mezinárodní smlouva.*

Mezinárodní spolupráce v oblasti správy daní se poskytne nebo obdrží ve formě:

- a) výměny informací na požádání,*
- b) automatické výměny informací,*
- c) spontánní výměny informací,*
- d) oznamování dokumentů,*
- e) účast na aktech, individuálních řízeních nebo jiných postupech správců daně, nebo*
- f) provádění souběžných daňových kontrol (18, § 1).*

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vstoupila v platnost jako mnohostranná úmluva 1. února 2014, ve Sbírce mezinárodních smluv byla předtím vyhlášena 27. ledna 2014. Má svou strukturu, která se skládá ze 32 článků rozdělených do 6 částí (25).

Jedná se o úmluvu, která představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny formy spolupráce při správě daní, a to jak v rovině nalézací, tak rovině platební. Tento nástroj vyvinutý ve spolupráci Rady Evropy a OECD umožňuje v oblasti daní všechny formy mezinárodní správní spolupráce, tzn.:

- výměnu informací,
- souběžná daňová šetření,
- přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí,
- dožádání vymáhání a předběžných opatření,
- doručování dokumentů (25).

2.2.1 Právní rámec České republiky

I přes aplikační přednost mezinárodního práva je pro daň z příjmů právnických osob v ČR nejdůležitějším legislativním pramenem zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů účinný od 1. ledna 1993. Každý rok se v zákoně objevují novelizace menšího či většího rozsahu. Kromě ZDP je třeba myslet i na ostatní předpisy související s daní z příjmů, např. daňový řád či pokyny MF a GFŘ.

Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů tvoří 7 hlavních částí, které jsou složeny ze 42 paragrafů. První část patří problematice zdanění příjmů fyzických osob (§§ 2 - 16b ZDP), druhá, pro tuto diplomovou práci stěžejní, část řeší oblast zdanění příjmů právnických osob (§§ 17 – 21a ZDP). Následují části zabývající se společnými, zvláštními a závěrečnými ustanoveními či registrací a pravomocemi vlády a ministerstva financí.

ZDP doplňují celkem tři přílohy, bez kterých by nebyl zákon úplný. Příloha č. 1 je zaměřena na třídění hmotného majetku do odpisových skupin, příloha č. 2 a 3 řeší otázky týkající se vedení daňové evidence u FO (16).

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Díky ZDP víme, kdo daň odvede, které příjmy dani podléhají a které ne, a v neposlední řadě také jak vysoká má daň být. K tomu, aby byla daň odvedena ve správné lhůtě a příslušnému správci daně, slouží zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, který upravuje průběh daňového řízení.

Struktura daňového řádu je velice rozmanitá. Tvoří ji 6 hlavních částí, které obsahují 266 paragrafů, podrobnější rozčlenění zabezpečují hlavy a díly zákona. První část se týká úvodních ustanovení. Nejobsáhlejší je část druhá a třetí, které se zabývají obecnou i zvláštní úpravou správy daní (od správce daně po daňové řízení). Ve čtvrté části se pojednává o následcích porušení povinností. Pátá část obsahuje společná, přechodná či závěrečná ustanovení a část šestá stanovuje účinnost daňového řádu, která se datuje k 1. lednu 2011 (14).

Další zdroje

Kromě výše uvedených zákonných předpisů upravujících oblast zdanění příjmů právnických osob existuje i několik dalších zdrojů, které je doplňují. Ty však nejsou právně závazné. Znamená to, že subjekty se jimi nemusí řídit. Plní funkci doporučení, jak by měl subjekt nejlépe postupovat, aby se vyhnul případným rozporům s legislativou. **Ministerstvo financí** vydává pokyny s označením MF, po kterém následuje číselné upřesnění (10, str. 9-10).

Vedle ministerstva financí vydává své pokyny také **Generální finanční ředitelství**. Pokyny jsou označovány písmenem D, které je doplněno o číslo dle postavení v číselné řadě. Jak u pokynů GFR, tak u pokynů MF by měli daňové subjekty hlídat aktuálnost, jelikož těchto pokynů je vydáváno velké množství a platný je samozřejmě vždy pokyn nejaktuálnější (10, str. 9-10).

2.3 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je nejrozšířenějším typem obchodní korporace na území České republiky. V následující kapitole je S.R.O. stručně charakterizována z pohledu základních, typických rysů společnosti, dále je v kapitole věnována pozornost vedení účetnictví, a především také systému zdanění zisku společnosti.

2.3.1 Charakteristické znaky společnosti s ručením omezeným

V souladu s § 1 ZOK je společnost s ručením omezeným řazena mezi *kapitálové společnosti* (17, § 1). Jedná se tedy o obchodní společnost s povinně vytvářeným základním kapitálem, který je od 1. 1. 2014 stanoven na symbolickou minimální částku 1 Kč. Před touto změnou zákon činila minimální výše základního kapitálu 200 000 Kč (2, str. 13). Za dluhy společnosti *ručí společníci společně a nerozdílně* do výše v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku (1, str. 23).

Společníkem v S.R.O. může být fyzická či právnická osoba. Počet zakladatelů/společníků již není omezen ani minimálním ani maximálním počtem. Toto je také výrazná změna zákona. Dříve byl minimální počet společníků jeden a maximální počet se zastavoval na čísle 50 (19).

2.3.2 Založení, vznik, zrušení, zánik a likvidace společnosti

Velmi často dochází k záměně pojmů vznik a založení společnosti či zánik a zrušení společnosti. Nutnost rozlišení těchto pojmů je tedy na místě, v neposlední řadě např. kvůli stanovení účetního období. Okamžik načasování vzniku či zániku společnosti může mít také další účetní či daňové souvislosti (2, str. 72).

Prvním krokem pro *založení* společnosti je uzavření společenské smlouvy, pokud společnost zakládá více jak jeden společník, popř. uzavření zakladatelské listiny, pokud v založení společnosti figuruje pouze jediný společník (2, str. 72).

Dnem zapsání do obchodního rejstříku společnost *vzniká*. Vznikem společnosti nabývají společníci podíl na společnosti, což je důležité z hlediska osvobození příjmu z úplatného převodu obchodního podílu a ze společnosti s ručením omezeným se stává právnická osoba (2, str. 72). Předpokladem pro vznik společnosti je povinnost zakladatelů získat podnikatelské oprávnění a splatit minimálně 30 % svého vkladu a celé vkladové ážio (3, str. 1).

„Právnická osoba se zrušuje právním jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením účelu, pro který byla ustavena, a z dalších důvodů stanovených zákonem“ (15, § 168).

Po zrušení právnické osoby může, ale nemusí následovat *likvidace*. Pokud má společnost právního nástupce, který nabývá celé jmění nebo stanoví-li zákon jinak, právnická osoba se zrušuje bez likvidace. V ostatních případech se zrušení provádí s likvidací (5, § 169). „*Účelem likvidace je vypořádat majetek zrušené právnické osoby, vyrovnat dluhy věřitelům a naložit s čistým majetkovým zůstatkem, jenž vyplýne z likvidace, podle zákona (15, § 187).*

Každá právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku *zaniká* dnem výmazu z tohoto rejstříku. PO, které nepodléhají zápisu do obchodního rejstříku, *zanikají* ukončením likvidace (2, str. 363).

2.3.3 Práva a povinnosti společníků

Společníkům jakékoli obchodní společnosti plynou z tohoto postavení určitá práva. K právům se vždy váží také povinnosti, které musí společníci dodržovat a respektovat, jelikož většina z nich vyplývá ze zákona.

Práva společníků

Práva společníků lze rozdělit na majetková a nemajetková práva. Mezi přední majetková práva se řadí *právo podílet se na zisku a právo podílet se na likvidačním zůstatku společnosti*. Neméně významná jsou i nemajetková práva, kterými jsou *právo na informace, právo společníka S.R.O. ovlivňovat řízení společností rozhodováním na valné hromadě, právo nahlížet do dokladů společnosti či společnická žaloba* (2, str. 17).

Povinnosti společníků

I povinnosti společníků se dělí na majetkové a nemajetkové. Nejzákladnější majetkovou povinností je *povinnost vkladová*, resp. povinnost každého zakládajícího společníka splatit vklad do základního kapitálu, a *povinnosti ručení* (2, str. 17). K nemajetkovým povinnostem patří povinnost odevzdat kmenový list, povinnost loajality společníka či příplatková povinnost (4, str. 7).

Ať už se jedná o základní či vedlejší práva či povinnosti, všechna a všechny mají svůj význam, důvod a důležitost.

2.3.4 Vedení účetnictví

Veškeré obchodní korporace se sídlem na území ČR jsou účetními jednotkami, a proto jsou povinny vést účetnictví podle platného zákona o účetnictví po celou dobu existence právnické osoby, tzn. od zápisu do obchodního rejstříku do dne výmazu z obchodního rejstříku (2, str. 69).

Vedení účetnictví nesmí být chápáno jako nepříjemná povinnost a obava. Díky řádnému a kvalitnímu zpracování účetních výkazů lze s vysokou přesností určit účetní hodnotu společnosti (2, str. 69). Tato informace může hrát velikou roli při rozhodování např. potenciálních investorů.

Při stanovení základu daně z příjmů se vychází právě z účetnictví. Samozřejmostí je také dodržování základních principů. S.R.O. musí:

- *zdanit výnosy bez ohledu na úhradu*
- u nákladů dodržovat *princip věcné souvislosti* s výnosy
- u nákladů dodržovat *princip časové souvislosti* (2, str. 70).

Od roku 2016 se v zákoně o účetnictví objevily zásadní novinky. Jednou z nich je rozdělení účetních jednotek do kategorií:

- mikro účetní jednotka,
- malá účetní jednotka,
- střední účetní jednotka,
- velká účetní jednotka.

„Zařazení S.R.O. do jedné z kategorií ovlivňuje náročnost vedení a zpracování účetnictví“. Pokud je podnik zařazen do kategorie mikro či malá účetní jednotka a pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, smí takový podnik vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (2, str. 219).

Zjednodušený rozsah účetnictví umožňuje několik specifik. Ta jsou následující:

- majetek se neoceňuje reálnou hodnotou,
- při ocenění majetku se používají pouze rezervy, opravné položky a odpisy,
- účtový rozvrh nemusí být členěn na syntetické účty a další (2, str. 222).

2.3.5 Zatížení zisku S.R.O. daněmi z příjmů

Zisk vyprodukovaný společností s ručením omezeným může být zdaněn na dvou stupních, a to:

- nejdříve u společnosti daní z příjmů právnických osob,
- poté u společníka jako podíl na zisku, buď daní z příjmů fyzických osob, anebo daní z příjmů právnických osob dle charakteru společníka (2, str. 56).

Nevyplacený zisk je zatížen DPPO. Od roku 1993, kdy sazba DPPO činila 45 %, sazba meziročně klesala o několik procent. Nyní je platná sazba, která se již od roku 2010 drží na úrovni **19 %**.

Cílem každého společníka je výplata podílu na zisku. Podíl na zisku u společníka, který je fyzickou osobou, představuje příjem z kapitálového majetku, tedy § 8 podle ZDP. U společníka, který je osobou právnickou, podléhá podíl na zisku stejnému režimu zdanění srážkovou daní, která je upravena v § 36 ZDP. Srážková daň, která je od roku 2008 neměnná, činí **15 %** (2, str. 60).

2.4 Daň z příjmů právnických osob

Mezi důchodové daně se mimo jiné řadí také daň z příjmů právnických osob, s níž souvisí několik pojmů, které jsou vymezeny níže. Kdo je to poplatník, co je to daň či jaká je výše sazby i na tyto otázky odpoví následující kapitola.

2.4.1 Daň

Daň lze označit za jednostranný pohyb finančních prostředků ze soukromého do veřejného sektoru. „*Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).*“ Neúčelovost daně představuje fakt, že konkrétní daň neřadí konkrétní vládní projekt, ale stává se součástí celkový příjmů veřejného rozpočtu. Dalším významným znakem daně je neekvivalentnost, která pro poplatníka značí, že nemá nárok naproti plnění odpovídající výši jeho platby. V širším kontextu lze mezi daně zařadit také cla, neboť se

jedná o povinnou neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu, placenou při dovozu či vývozu zboží (5, str. 15).

2.4.2 Právnícká osoba

„Právnícká osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná (15, § 20).“ Právní osobnost znamená být způsobilý mít v mezích právního řádu práva a povinnosti (15, § 15).

2.4.3 Poplatník daně z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob dle ZDP je

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílový fond,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- e) fond penzijní společnosti,
- f) svěřenský fond,
- g) fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty“ (16, § 17).“

2.4.4 Plátcé daně

Plátcem daně se rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, který je plátcem

- a) příjmu ze závislé činnosti,
- b) příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo
- c) příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně (16, § 38c).

2.4.5 Registrace

Všichni poplatníci daně z příjmů právnických osob musí splnit registrační povinnost. Poplatníci, kteří jsou daňovými rezidenty jsou povinni podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od svého vzniku. U daňových nerezidentů se tato povinnost váže na několik skutečností, přičemž lhůta je neměnná. Mezi tyto skutečnosti patří:

- vznik stále provozovny na území České republiky,
- začátek výkonu činnosti na území České republiky, která je zdrojem příjmů,
- přijetí příjmů ze zdrojů na území České republiky,
- atp. (21)

2.4.6 Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li zákonem stanoveno jinak. Co není předmětem daně je taxativně vymezeno v § 18 odst. 2 ZDP. Jedná se o rozsáhlejší vymezení, proto je zde uveden pouze odkaz na tento výčet (16, § 18).

2.4.7 Základ daně

Základem daně pro účely stanovení daňové povinnosti je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Přitom je potřeba brát zřetel na daňovou znatelnost či osvobození od daně a samozřejmě také na věcnou a časovou souvislost s daným zdaňovacím obdobím (11, str. 107-108).

Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření či z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví. Takto zjištění základ daně se navíc zvyšuje, resp. snižuje o položky uvedené v zákoně (16, § 23).

Důležité je také zmínit samostatný základ daně, kterému podléhá výčet příjmů stanovený zákonem, nejčastěji do této kategorie spadají příjmy z podílů na zisku či na likvidačním zůstatku. Samostatný základ daně podléhá, na rozdíl od ostatních příjmů právnických osob, sazbě 15 % (16, § 20b a 11, str. 109).

2.4.8 Odčitatelné položky od základu daně

Po úpravě základu daně o položky snižující, resp. zvyšující lze základ daně upravit ještě o odčitatelné položky dle § 34 ZDP. Za nejznámější odčitatelnou položku je považována daňová ztráta, která byla vyměřena za předchozí zdaňovací období. Uplatnit ji jako odčitatelnou položku je možné v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Další odčitatelnou položkou je odpočet na podporu výzkumu a vývoje či odpočet na podporu odborného vzdělávání. Na rozdíl od daňové ztráty lze tuto odčitatelnou položku uplatnit nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikla (16, § 34).

2.4.9 Sazba daně

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. U základních investičních fondů činí sazba 5 % a u fondů penzijních společností je tato sazba nulová, tedy 0 %. K samostatnému základu daně podle § 20b se vztahuje sazba daně 15 % (16, § 21).

2.4.10 Slevy na dani

Poplatník daně z příjmů právnických osob si může daň snížit o částku:

- **18 000 Kč** za každého zaměstnance se zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo, nebo o částku
- **60 000 Kč** za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo (16, § 35).

2.4.11 Zálohy na daň z příjmů právnických osob

Poplatníci daně z příjmů právnických osob platí zálohy na daň z příjmů. Výše a periodicita těchto záloh závisí na výši poslední známé daňové povinnosti (22).

Poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla **150 000 Kč**, platí zálohy ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti, a to ve čtyřech splátkách. Tyto zálohy jsou splatné do 15. dne třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období následujícího po zdaňovacím období, za které se zálohy vypočítávají (22).

Poplatníci, jejichž poslední známá daňová se pohybuje v rozmezí **30 000 Kč až 150 000 Kč**, platí zálohy ve výši **40 %** poslední známé daňové povinnosti, a to ve dvou splátkách. Tyto zálohy jsou splatné do 15. dne šestého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období (22).

Pokud poslední známá daňová povinnost nepřesáhla **30 000 Kč**, poplatníci zálohy neplatí, stejně jako obce a kraje (22).

2.4.12 Daňové přiznání

Poplatníci jsou povinni podat daňové přiznání k DPPO (16, § 38m). Daňové přiznání k dani z příjmů se podává příslušnému finančnímu úřadu do 1. dubna, popř. do 1. července v případě využití služeb daňového poradce. V toleranci je podání daňového přiznání do 5 pracovních dnů po uplynutí původní lhůty (20).

2.5 Daňová optimalizace

Daňovou optimalizaci lze chápat jako efektivní snížení daňové povinnosti s využitím nejrozumnějších prostředků stanovených zákonem. Může však nastat situace, kdy má optimalizace velmi blízko k daňovému úniku, což v souladu se zákonem již není. Rozdíl mezi legální optimalizací a daňovým únikem je stručně vymezen v následujících podkapitolách. V samostatných kapitolách jsou poté podrobněji popsány jak prostředky legální, tak nelegální daňové optimalizace.

2.5.1 Vyhnutí se dani

Vyhnutí se dani neboli *tax avoidance* představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně. Mezi takové prostředky patří nejen zákonem stanovené výjimky a úlevy, ale také využití mezer v daňových zákonech. Otázkou zůstává, zda jsou tyto mezery vládou přímo zamýšlené nebo zda se jedná z její strany o neúmyslné pochybení (6, str. 47).

2.5.2 Daňový únik

Daňový únik neboli *tax evasion* je na rozdíl od *tax avoidance* považován za nelegální činnost, tzn. že se jedná o trestný čin, za který může být poplatník stíhán. Ne každý daňový únik je však záměrný a úmyslný, což je následně předmětem vyšetřování. Struktura a obsah daňových zákonů je složitá, a proto některé jednání poplatníků může vycházet z neznalosti a složitosti těchto zákonů. To se poté odráží i na trestu za takový daňový únik (6, str. 47).

2.5.3 Únik vs. optimalizace

Následující tabulka demonstruje, co může být legální optimalizací a jaký může být daňový únik. Čím zoptimalizovat daňovou povinnost a co už je v rozporu se zákonem?

Tab. 1: Rozdíl legální a nelegální daňové optimalizace (Zdroj: 6, str. 48)

Legální daňová optimalizace	Nelegální daňový únik
Osvobození od daně	Neúmyslný – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
Sleva na dani	Úmyslný menšího rozsahu
Způsob odpisů majetku	Úmyslný – trestný čin (škoda nad 50 000 Kč)
Podpora vybraných činnosti (výzkum, vývoj)	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování účetních záznamů

2.6 Legální daňová optimalizace

Zákon umožňuje využití obrovského spektra prostředků, kterými lze efektivně snížit daňovou povinnost. V případě právnických osob se jedná převážně o úpravy základu daně, slevy na dani zde tvoří opravdu malé procento optimalizačních prostředků. V úvodu kapitoly jsou v obecné rovině definovány způsoby, dále pak konkrétní prostředky legální daňové optimalizace.

Legální daňové optimalizace lze dosáhnout několika způsoby, a to:

- daňovou úsporou,
- odložením daně do budoucna,
- vyhnutí se dani s využitím legálních nedostatků v zákonech,
- využitím SZDZ,
- využitím daňových rájů,
- apod. (6, str. 55).

2.6.1 Automobil

Náklady související s provozem automobilu je možné uplatnit v prokázané výši, v některých případech však můžeme, popř. musíme, využít náhradní způsob uplatnění, tj.:

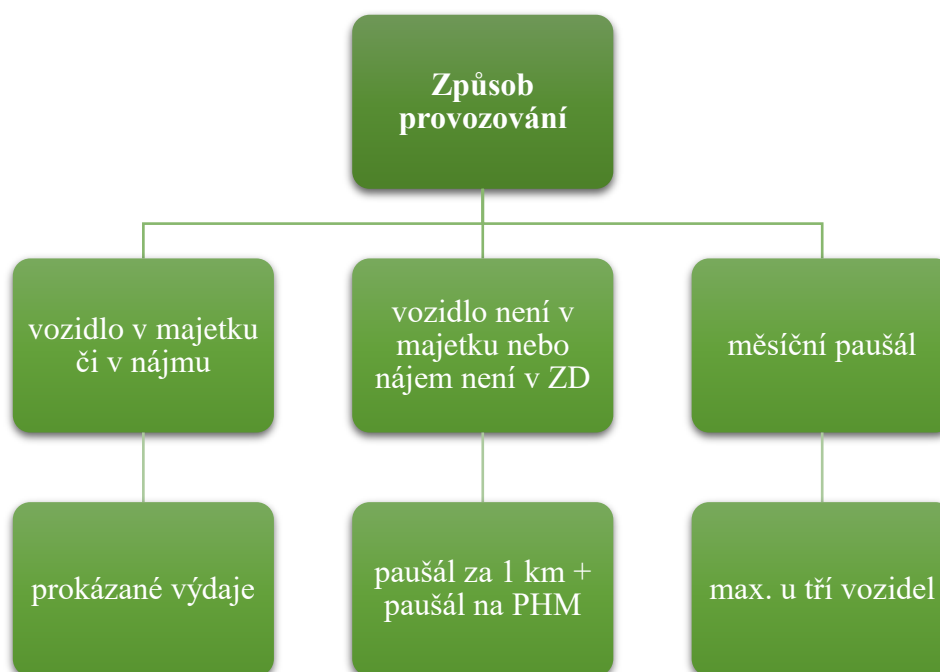
- paušální výdaj na dopravu, nebo
- náhradu výdajů za použití silničního motorového vozidla (7, str. 16).

V prokázané výši jsou vykazovány především odpisy, spotřeba PHM, oleje a dalších provozních kapalin, výdaje na opravu a údržbu, povinné ručení či havarijní pojištění, dálniční známky, silniční daň atd. K prokázání nákladů na PHM a parkovné slouží bezpodmínečně evidence neboli kniha jízd (7, str. 20).

Pokud si poplatník zvolí při uplatňování nákladů na automobil variantu *paušálních výdajů na dopravu* vymezených v § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, musí tento způsob uplatňovat celé zdaňovací období. Za kalendářní měsíc, ve kterém podnikatel využíval vozidlo pouze za účelem podnikání, se jedná o částku 5 000 Kč. Při využívání vozidla i k soukromým účelům je paušál zkrácený na 4 000 Kč. Krácený paušál je v poměru 80:20. Na 80 % je však nutné upravit o odpisy a ostatní prokázané náklady. V paušálních výdajích jsou

zahrnuty výdaje na spotřebované PHM a parkovné, proto již nemohou být uplatněny zvlášť, na rozdíl od ostatních nákladů souvisejících s provozem vozidla, které lze uplatnit v prokázané výši. Paušál lze využít maximálně u tří vlastních silničních motorových vozidel různých kategorií (7, str. 122-124).

O paušálních výdajích na dopravu se nijak neúčtuje. Jejich uplatnění se provede prostřednictvím zápisu v příslušné kolonce daňového přiznání (7, str. 125).



Obr. 1: Uplatňování výdajů souvisejících s automobilem (Zdroj: 12, str. 131)

2.6.2 Bezúplatné plnění

Od základu daně sníženého podle § 34 ZDP lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území ČR a dalším právnickým osobám stanovených zákonem v hodnotě alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % základu daně sníženého podle § 34 ZDP. Obdobně se postupuje při poskytnutí bezúplatného plnění na financování odstraňování následků živelné pohromy, ke které došlo na území členského státu EU či EHP (16, § 20 (8)).

2.6.3 Odčitatelné položky od základu daně

Základ daně lze upravit o položky, které zákon v § 34 ZDP definuje jako odčitatelné. Řadí se mezi ně daňová ztráta, výdaje na podporu výzkumu a vývoje a podporu odborného vzdělávání.

Daňovou ztrátu, která vznikne, pokud náklady převýší výnosy, lze uplatnit nejdéle v *pěti* zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, ve kterém ztráta vznikla. Je čistě na rozhodnutí daňového poplatníka, zda uplatní celou ztrátu najednou či po částech v rozmezí pěti zdaňovacích období (16, § 34).

Ne všechny náklady vynaložené na *výzkum a vývoj* jsou daňově uznatelné. § 34b ZDP rozlišuje, které náklady uznatelné jsou (výdaje na realizaci projektu – výpočty, návrhy technologií) a které nikoli (náklady, na něž byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů). Pokud výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době, činí uznatelný odpočet 100 % těchto výdajů. Pokud dojde k převýšení úhrnu, procentuální sazba se zvýší na 110 % (16, § 34b).

Odpočtem na podporu *odborného vzdělávání* se rozumí součet odpočtu na podporu pořízení majetku a odpočtu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Výše odpočtu na podporu pořízení majetku je stanovena různými procentními sazbami dle podmínek v § 34g ZDP. U podpory žáků a studentů je výše odpočtu stanovena jako součin 200 Kč a počtu hodin odborného vzdělávání. Zvláštním ustanovením jsou motivační příspěvky na vzdělání žáka či studenta upravené v § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, které jsou daňově uznatelné ve výši 5 000 Kč za měsíc a 10 000 Kč za měsíc u studenta VŠ (16, § 34g).

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje či odborného vzdělávání lze od základu daně odečíst nejpozději ve *třetím* zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém odpočet vzniknul (16, § 34).

2.6.4 Odpisy dlouhodobého majetku

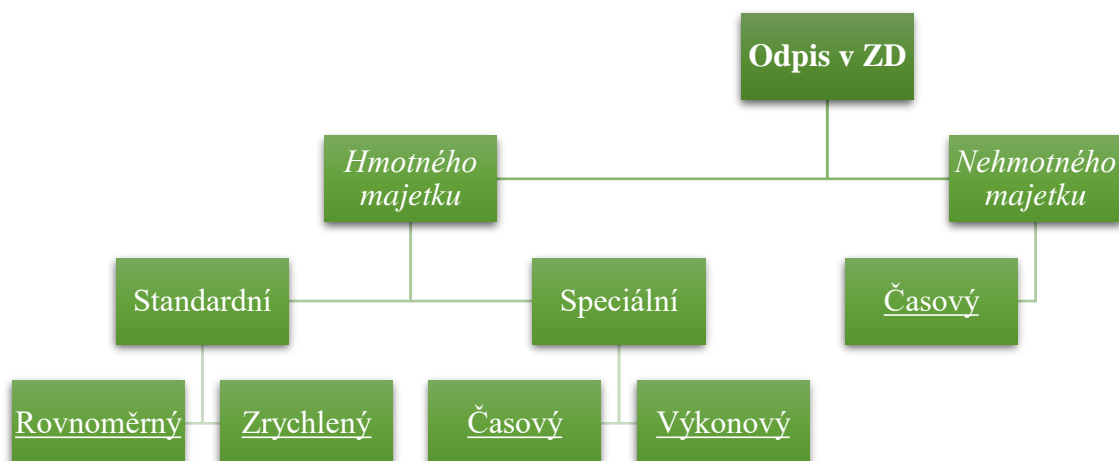
Odpisy jsou daňově uznatelným nákladem, což vyplývá z § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, avšak je nutné rozlišovat mezi hmotným a nehmotným majetkem. U jednotlivých kategorií majetku jsou jiné podmínky a kritéria odpisování. Důležité je také rozlišovat odpisy účetní a daňové. Daňové odpisy se řídí zákonem o dani z příjmů, kde jsou vymezena přesná pravidla pro jejich výpočet a uplatnění, účetní odpisy jsou upraveny v účetních předpisech a vycházejí ze skutečné životnosti majetku. Rozdíl účetních a daňových odpisů se poté promítne v daňovém přiznání (rozdíl ve prospěch daňových odpisů jako položka snižující ZD) (7, s. 42).

Uplatnění odpisů je právem nikoli povinností, takže je v kompetenci každého poplatníka, zda tuto možnost k optimalizaci využije. S tím souvisí i možnost volby, zda majetek vůbec začít odpisovat, či možnost přerušení, kterou upravuje § 26 odst. 8 ZDP. Přerušení připadá nejčastěji v úvahu v případě, že daňový subjekt vykazuje daňovou ztrátu nebo velmi nízký základ daně a nevyplatí se odpisy uplatnit (7, str. 42). Možnost přerušení je dle ZDP využitelná pouze u DHM nikoli u DNM (16, § 26).

Opakem přerušení je případ, kdy je potřeba uplatnit odpisy v co nejvyšší výši. ZDP upravuje možnost navýšení odpisové sazby v prvním roce, a to přímo v § 31. Sazby pro navýšení existují tři: 10 %, 15 % a 20 %. Jednotlivé odstavce paragrafu stanovují specifické podmínky, za kterých je možné sazbu v prvním roce navýšit (7, str. 50).

U nehmotného majetku platí odlišné podmínky odpisování. Při odpisování se zde uplatňuje pouze časový odpis. Doba odpisování se stanoví měsíčně dle charakteru majetku. Počet měsíců odpisování upravuje § 32a ZDP.

Obrázek níže demonstruje možné způsoby odpisování hmotného a nehmotného majetku.



Obr. 2: Způsoby odpisování DHM a DNM (Zdroj: 12, str. 109)

Pro výpočet rovnoměrných odpisů se použijí sazby stanovené v § 31 ZDP.

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{PC * \text{sazba v prvním roce}}{100}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{PC * \text{sazba v dalších letech}}{100}$$

Při výpočtu zrychlených odpisů se používají koeficienty stanovené § 32 ZDP. Postup je složitější, jelikož v prvním roce se použije odlišný vzorec než v letech následujících.

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{PC}{\text{koeficient v prvním roce}}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 * ZC}{\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let odepisování}}$$

Rozdělením majetku do šesti odpisových skupin se zabývá Příloha č. 1 k ZDP.

2.6.5 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky představují dočasné snížení hodnoty majetku v účetnictví. Důvod tvorby opravných položek k pohledávkám je opatrnostní, jelikož se tvoří u pohledávek po splatnosti, u kterých není jisté, zda budou v budoucnu zaplacený. Zákonné opravné položky umožňuje vytvářet zákon o rezervách a v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) ZDP se považují za daňový účinný náklad (7, str. 107).

Za daňově účinný náklad se opravné položky k pohledávkám považují v roce tvorby. Daňová uznatelnost se nezmění ani postoupením pohledávky v následujících letech (6, str. 134).

Tab. 2: Opravné položky k pohledávkám (Zdroj: Upraveno dle ZoR §§ 8-8c)

Pohledávky splatné po 1. 1. 2014	Podmínky tvorby opravné položky
Pohledávka nabytá postoupením s hodnotou vyšší než 200 000 Kč	18 měsíců po splatnosti 50 % 30 měsíců po splatnosti 100 %
Pohledávky do 30 000 Kč	12 měsíců po splatnosti 100 %
Ostatní pohledávky	18 měsíců po splatnosti 50 % 30 měsíců po splatnosti 100 %

2.6.6 Leasing

Leasing představuje oblíbenou metodu střednědobého a dlouhodobého financování investičního majetku. Lze jej charakterizovat jako zvláštní typ nájmu, kde nájemce získává právo užívat předmět leasingu za předem stanovených podmínek, poplatků a na předem stanovené období. Předmětem nájmu bývají nejčastěji stroje, zřízení, dopravní prostředky či nemovitosti. Základní rozdělení leasingu podle rozsahu a doby je na *finanční leasing* (dlouhodobý), *operativní leasing* (střednědobý) a *zpětný leasing* (zvláštní typ leasingu). Po skončení operativního, běžného, leasingu je majetek vrácen zpět do rukou pronajímatele neboli vlastníka. U finančního leasingu přechází majetek po uplynutí doby do vlastnictví nájemce (13, str. 127).

U finančního leasingu hmotného majetku, který lze odpisovat, je nutno posoudit splnění tří podmínek:

- *omezení kupní ceny při odkoupení majetku*
- *omezení doby trvání leasingu, a*
- *povinnost zařadit převedený předmět leasingu do obchodního majetku.* “

Kupní cenu je nutné porovnat s „fiktivní“ zůstatkovou cenou z rovnoměrného odpisování, kterou zjistíme z rozdílu pořizovací ceny a oprávek. Pokud je kupní cena nižší nebo rovna této zůstatkové ceně, náklady leasingu jsou daňově účinným nákladem bez ohledu na splnění zbývajících podmínek. V opačném případě, kdy je kupní cena vyšší než zůstatková, je nutné věnovat pozornost i zbylým podmínkám, tj. době trvání a zařazení předmětu leasingu do obchodního majetku (7, str. 79-80).

Minimální dobou finančního leasingu je doba odpisování hmotného majetku dle § 30 odst. 1, § 30a a 30b ZDP v okamžiku uzavření smlouvy. U hmotného majetku zařazeného v odpisové skupině 2 až 6 lze tuto dobu zkrátit o 6 měsíců. Minimální doba se počítá ode dne, kdy byl předmět leasingu předán uživateli ve stavu způsobilém obvyklému užívání (16, § 21d).

Tab. 3: Min. počet měsíců leasingu dle odpis. skupin (Zdroj: Vlastní zpracování dle ZDP)

Movité věci			Minimální doba u nemovitých věcí
Odpisová skupina	Minimální doba	Po zkrácení	
1	36	-	360
2	60	54	360
3	120	114	360
4	240	234	360
5	360	354	360
6	600	594	360

2.6.7 Reprezentace, reklama, vzorky a sponzorské příspěvky

Náklady na reklamu je nutné odlišit od nákladů na reprezentaci, jelikož ty není možné podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP uznat jako daňové náklady. Náklady na reprezentaci zahrnují zejména náklady na pohoštění, občerstvení nebo dary, které nejsou reklamním či propagačním předmětem (7, str. 167).

Reklamní a propagační předměty jsou opatřeny obchodní firmou či ochrannou známkou poskytovatele předmětu, jejichž hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a které nejsou, s výjimkou tichého vína, předmětem spotřební daně. Do limitní částky 500 Kč je nutné započítat i náklady na výrobu těchto reklamních předmětů, které mohou zahrnovat náklady na potisk či obal. Tyto lze v souladu s § 25 odst. 1 písm. t) ZDP posuzovat jako daňové uznatelné náklady. Zmíněný paragraf upravuje také daňovou uznatelnost vzorků, které jsou daňově účinné vždy, aniž by musely splňovat stejné podmínky jako reklamní předměty (7, str. 163-164).

Sponzorský příspěvek je synonymem pro poskytnutí daru. „*Za dar lze považovat takový majetek, který poplatník poskytuje obdarovanému bezúplatně, tzn., že při poskytnutí takového daru neočekává žádnou protihodnotu.*“ V souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. t) ZDP je dar daňově neuznatelným nákladem. Jiná situace nastává, pokud je dar poskytnutý dle podmínek v § 20 odst. 8 ZDP (viz 2.5.2. Bezúplatné plnění) (7, str. 57).

Tab. 4: Daňová uznatelnost nákladů u reprezentace a reklamy (Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklad	Daňová uznatelnost	Limit
Náklady na reprezentaci	NE	-
Náklady na reklamu	ANO	500 Kč/ks
Vzorky	ANO	-
Sponzorské příspěvky	NE	-

2.6.8 Rezervy

Tvorba rezerv je zpravidla daňově neúčinným nákladem. Existují ale také rezervy, jejichž tvorba je nákladem daňově účinným. Uznatelné jsou rezervy, které jsou upravené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Především se jedná o:

- bankovní rezervy a rezervy v pojišťovnictví,
- **rezervu na opravu hmotného majetku,**
- rezervu na pěstební činnost,
- rezervu na odbahnění rybníka,
- rezervu na sanaci pozemků dotčených těžbou či
- rezervu dle atomového zákona (7. str. 167).

Tvorba rezervy, která bude uplatněná v základu daně, musí být vždy zaúčtována. Výhodou je možnost uplatnění daňově uznatelného nákladu dříve, než nastane výdaj. Je nutné dodržet omezení doby, na kterou je možné rezervu vytvořit. Minimální doba tvorby rezervy jsou 2 zdaňovací období, maximální doba se odvíjí od doby odpisování majetku, na jehož opravy je rezerva tvořena. Výše takové rezervy je stanovena na základě kvalifikovaného rozpočtu. Tvorbou rezervy dochází ke snížení ZD, pokud by však oprava nebyla realizována v časovém limitu, rezerva musí být rozpuštěna do nákladů, čímž se ZD zvýší a hodnota rezervy se následně dodaní (7, str. 122).

Považuji za důležité upozornit na fakt, že tvorba rezervy je sice daňově účinným nákladem, který snižuje ZD, po vyčerpání či rozpuštění rezervy se z ní však stává položka zvyšující ZD. Ve výsledku lze říci, že tvorba rezervy je pouze dočasným odložením daňové povinnosti (30).

2.6.9 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením hmotného majetku se rozumí výdaje překračující částku 40 000 Kč na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Tyto výdaje vždy *zvyšují ocenění* majetku, na kterém je TZH provedeno (9, str. 179).

Je třeba rozlišovat mezi technickým zhodnocením a opravou, jelikož daňové dopady jednotlivých skupin jsou rozdílné. Náklady na opravy jsou běžnými provozními náklady, které vstupují do základu daně ihned, navíc na ně lze vytvořit daňově účinné rezervy, na technické zhodnocení však nikoli. Technické zhodnocení ovlivňuje základ daně postupně prostřednictvím odpisů. Hranice mezi těmito skupinami je velmi tenká a často dochází k záměně, což není z daňového hlediska správné a po kontrole může finanční úřad vyzvat ke zjednání nápravy (7, str. 189).

2.6.10 Zaměstnanci

Základním nákladem spojeným se zaměstnanci je *mzda* a s ní související *pojistné*. Pokud bude využíváno Švarc systému, jakožto nelegální daňové optimalizace, vyplacená mzda nemůže být promítnuta do daňové uznatelných nákladů. Z řádné mzdy z pracovněprávního vztahu je sráženo pojistné za zaměstnance a část hradí také sám zaměstnavatel. Odvody zdravotního a sociálního pojištění jsou daňově uznatelnými náklady, pokud jsou odvedeny, tedy zaplacený, příslušné instituci (8, str. 48).

„Podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP je daňovým nákladem:

- *provoz vlastního stravovacího zařízení kromě hodnoty potravin,*
- *příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů.*“

Daňovými výdaji na provoz vlastního stravovacího zařízení se rozumějí výdaje spojené s provozem kuchyně s jídelnou např. spotřeba energie, údržba, mzdové náklady aj. Daňově uznatelným nákladem není nikdy hodnota potravin (7, str. 227).

Ne každý podnik má své vlastní stravovací zařízení, a proto zaměstnavatel poskytuje příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů. Nejčastěji má tento příspěvek formu *stravenek*. Tento náklad je daňově uznatelný do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 %, pokud se jedná o pracovní cestu 5–12 hodin. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako náklad, pokud přítomnost zaměstnance během směny trvá aspoň 3 hodiny (7, str. 227).

Další náklady související se zaměstnanci a vstupující do daňově uznatelných nákladů jsou také:

- dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP *příspěvek na penzijní připojištění* se státním příspěvkem poukázaným zaměstnavatelem na účet zaměstnance u penzijního fondu, a to v plné výši,
- dle stejného paragrafu *pojistné na soukromé životní pojištění*, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance příslušné pojišťovně,
- *náklady na přechodné ubytování*, nejde-li ubytování při pracovní cestě či ve stejné obci, kde má zaměstnanec hlášen trvalý pobyt, a to v neomezené výši.

Tyto příspěvky jsou výhodné jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele. Pro zaměstnance je příspěvek na penzijní připojištění a na soukromé životní pojištění příjmem osvobozeným od daně z příjmů FO do celkové částky 30 000 Kč ročně, a navíc nepodléhajícím zákonnému pojistnému na sociální a zdravotní pojištění (7, str. 159).

2.7 Nelegální daňová optimalizace

Vedle legální daňové optimalizace bohužel stále figuruje i ta nelegální, jinými slovy také protiprávní či zakázaná. Má různé podoby, a nejen jednotlivé členské státy, i Evropská unie jako celek, se proti ní snaží bojovat různými prostředky.

2.7.1 Metody nelegální daňové optimalizace

Jak se vyhnout daňové povinnosti? Způsobů lze vyjmenovat hned několik. Obecně mezi ty nejčastější patří především *zatajování příjmů a majetku ke zdanění, předstírání vyšších výdajů, prodej a nákup bez dokladů či provádění neohlášených živností a zakázaných činností* (6, s. 180).

Vedle obecných metod daňových úniků existují také konkrétní příklady nelegální daňové optimalizace. Jsou jimi *tajné pálení lihu, nezákonná výroba a prodej narkotik, provozování hráčských doupat, organizovaná prostituce, obchod s dětmi, porušování autorských práv, zaměstnávání pracovních sil na černo a nepřihlášení pracovníků k sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění* (6, s. 180).

Těmto nelegálním daňovým únikům vytváří ideální prostředí pro svou netransparentnost daňové ráje (6, s. 180).

2.7.2 Daňové ráje

Daňový rájem lze nazvat oblast, která nezdaňuje některé, nebo všechny ekonomické aktivity, majetek nebo subjekty. Obecných daňových rájů, tj. oblastí, které nezdaňují domácí subjekty, ani cizince, je velmi málo. Dokonalá a jednoznačná definice daňového ráje neexistuje. Lze za něj považovat takový stát, jehož zákony, popř. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, umožňují velice nízké či dokonce vůbec žádné zdanění, a to především u důchodových daní (6, str. 181).

Obecně jsou známy dvě skupiny daňových rájů, a to *offshore* a *onshore* daňové ráje. Následující tabulka porovnává rozdíly mezi offshore a onshore společnostmi.

Tab. 5: Rozdíl mezi offshore a onshore společnostmi (Zdroj: Upraveno dle 28)

Offshore	Onshore
Založena dle místních zákonů	Založena dle místních zákonů
Nesmí vyvíjet podnikatelské aktivity na území tohoto státu	Smí obchodovat s jakýmkoli subjekty z různých zemí
Výnosy nejsou v této zemi zdaněny, platí pouze roční poplatky v dané zemi	Povinnost platit daň z příjmů PO v místě své rezidence
Nemusí vést účetnictví, ani podávat DaP	Musí vést účetnictví a podávat DaP
Bahamy, Seychely, Panama, Lichtenštejnsko, Kajmanské ostrovy, ...	Nizozemsko, Velká Británie, Kypr, Švýcarsko, Rakousko, ...

2.7.3 Opatření proti daňovým únikům

Jedním z opatření, kterým se Evropská unie snaží bojovat proti daňovým únikům je *mezinárodní výměna informací*. Poskytnout požadované informace správci daně jsou daňové subjekty povinny. Odmítnout tuto povinnost je možné pouze ve výjimečných případech, a to, pokud by poskytnutí informací vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství (6, s. 146-147).

K velkým daňovým únikům dochází také prostřednictvím *převodních cen*. Cílem je tyto úniky podchytit a zamezit jim. Problém se objevuje v situacích, kdy daňové subjekty neohlašují rozdíl mezi cenou a cenou obvyklou a snižují si tak neoprávněně základ daně.

Daňová kontrola je zde náročná a zdlouhavá, a proto je na místě opět výměna informací, která se jeví jako velmi důležitý a nápomocný prostředek kontroly (6, s. 148-149).

2.7.4 Švarc systém

„Švarc systém je označení pro způsob ekonomické činnosti, při které osoby vykonávající pro zaměstnavatele běžné činnosti nejsou jeho zaměstnanci, ale formálně vystupují jako samostatní podnikatelé (OSVČ). Takový způsob může být pro zaměstnavatele i zaměstnance oboustranně výhodný (27).

Nejsilnějším motivem Švarc systému je snaha subjektu, který práci najímá, vyhnout se vyšším odvodům na daních a pojistném na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců. Motivem může být také možnost vyhnout se některým povinnostem stanoveným zákoníkem práce (např. zákonné odstupné, skončení pracovního poměru aj.). Se Švarc systémem se lze setkat nejčastěji v oblasti stavebnictví či úklidových služeb (26).

2.7.5 Daňová kontrola

Pokud má správce daně podezření na porušení daňových povinností, nařídí u dotčeného daňového subjektu provedení daňové kontroly podle §§ 85–88 DŘ. *„Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.“* Neučiní-li tak, může být k tomu správcem daně vyzván. Kromě povinností má daňový subjekt také svá práva. Jedním z nich je právo předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků (14, §§ 85-88).

„O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly.“ Za jistých okolností stanovených zákonem může být daňová kontrola opakována (14, §§ 85-88).

Předmětem daňové kontroly jsou především daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (14, §§ 85-88).

Pokud správce daně zjistí pochyby při daňové kontrole, vyzve daňový subjekt k nápravě těchto pochybností ve stanovené lhůtě. Daňový subjekt by měl této výzvy uposlechnout a zjednat nápravu. Pokud se tak nestane, hrozí subjektu pokuta, naskakující úroky z prodlení či penále (29).

2.8 Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob

Při výpočtu daně z příjmů právnických osob lze rámcově postupovat dle jednoduchého schématu, který je znázorněn tabulkou níže.

Tab. 6: Schéma výpočtu daně z příjmů PO (Zdroj: Vlastní zpracování)

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ
Transformace dle §§ 23, 24, 25 ZDP + položky zvyšující výsledek hospodaření – položky snižující výsledek hospodaření +/- výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů
ZÁKLAD DANĚ/DAŇOVÁ ZTRÁTA
– § 34 ZDP položky odčitatelné od ZD
1. Snížený základ daně
– § 20 odst. 8 ZDP bezúplatná plnění
2. Snížený základ daně
Zaokrouhlení ZD na celé 1 000 Kč dolů
DAŇ Z PŘÍJMŮ PO 19 %
– § 35 ZDP slevy na dani
VLASTNÍ DAŇOVÁ POVINNOST/NADMĚRNÝ ODPOČET
– Zaplacené zálohy (§ 38a)
NEDOPLATEK/PŘEPLATEK DANĚ

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU – DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

Cílem diplomové práce je komparace zdanění právnické osoby na jedné straně z hlediska neoptimalizovaného a na straně druhé z hlediska využití několika zákonných optimalizačních prostředků. Na základě reálných výpočtů může práce pomoci právnickým osobám s formou společnosti s ručením omezeným ušetřit náklady na vypořádání daňové povinnosti s finanční správou. Samozřejmě je čistě na rozhodnutí společnosti, jaké prostředky k optimalizaci si vybere a následně využije. Využití těchto prostředků je zákonem stanovená možnost, nikoli však povinnost. S tím souvisí také fakt, že uvedená doporučení nelze aplikovat zpětně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Mohou však posloužit jako podklad pro případnou optimalizaci daně z příjmů právnických osob v následujících obdobích.

Porovnání bude vycházet ze schémat, která budou rozlišovat situaci s využitím a bez využití optimalizačních prostředků. Obecné schéma pro výpočet daňového zatížení právnické osoby je ilustrováno výše, a proto považuji za zbytečné jej v následných výpočtech znovu podrobněji rozepisovat.

Základním předpokladem výpočtů je, že společnost nijak neoptimalizuje od svého počátku základ daně ani daňovou povinnost. Proto je hlavním cílem nalézt několik možností, které by pomohly společnosti ušetřit na výsledné daňové povinnosti, ať už se jedná o úpravy základu daně či daně z příjmů právnických osob.

Celá kapitola je rozdělena do několika oddílů. V úvodu bude představena společnost vybrána k optimalizaci, konkrétně její předmět podnikání, vybrané ekonomické ukazatele a údaje doplňující základní charakteristiku společnosti. Stěžejní pro celou diplomovou práci jsou podkapitoly zabývající se oblastmi, které lze určitým způsobem analyzovat a optimalizovat, a kterým bude v této kapitole věnován největší prostor. V závěru bude zanalyzována nejdříve stávající daňová situace podniku a následně také situace, která vznikne díky aplikaci vybraných optimalizačních prostředků, aby bylo možné jednotlivé varianty dosadit do finálního schématu, porovnat a vyhodnotit.

3.1 Představení společnosti vybrané k optimalizaci

Pro daňovou optimalizaci byla vybrána společnost s ručením omezeným (dále „Společnost“) primárně se zabývající recyklací 40stopových vyřazených lodních kontejnerů. Vedlejšími, avšak neméně důležitými, činnostmi, které patří do portfolia Společnosti, jsou pronájem nemovitostí a kovovýroba.

Hlavní podnikatelskou činnost zahrnují kompletní služby související s recyklací lodních kontejnerů pro různorodé účely. Kompletními službami se rozumí služby od návrhu projektu dle individuálních požadavků jednotlivých klientů, přes úpravu cenové nabídky dle těchto požadavků, až po realizaci výstavby a konečnou montáž na místě určení. Finálním produktem tak může být rekreační chata či obytný domek, sídlo firmy, kanceláře, rozsáhlejší ubytovací zařízení či úložné prostory a sklady.

Pokud klienti nemíří tak vysoko, tedy až k vlastním prostorům, alternativou pro ně může být pronájem nemovitosti. Společnost nabízí ve svém areálu k pronájmu jak prostory k podnikání, tak rozmanité prostory různých velikostí, od rozlehlých výrobních prostorů až po menší dílny a sklady.

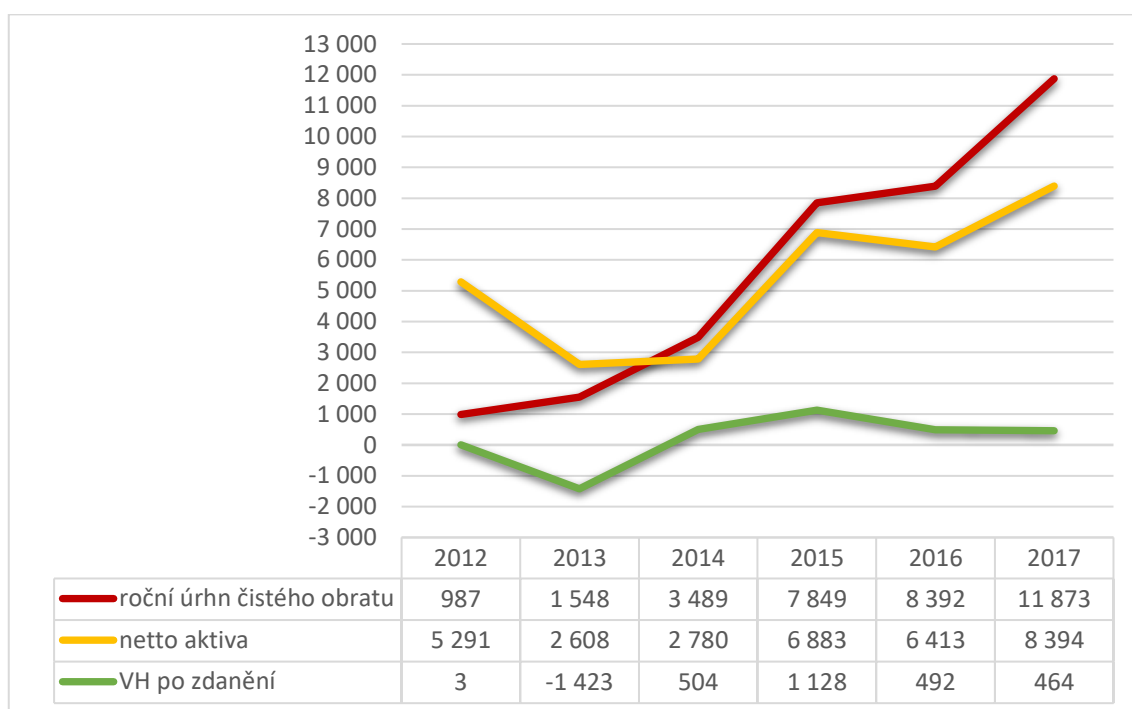
Nejméně rozsáhlou podnikatelskou činností Společnosti je kovovýroba, kde je kladen největší důraz na výrobu a servis pro automobilový, elektrotechnický a automatizační průmysl včetně speciální výroby.

Od počátku svého působení, tj. od roku 2007, se několikrát měnil majitel Společnosti. V současné době Společnost vlastní jediný společník se 100 % podílem. Vedením Společnosti je pověřený jednatel, který se od vlastníka Společnosti liší.

Sídlo Společnosti se nachází v kraji Vysočina, avšak působnost má Společnost po celém území České republiky. Do budoucna by chtěla Společnost prorazit nejen na území sousedních států, ale v delším časovém horizontu také do celé Evropy.

Účetní období Společnosti trvá od 1. ledna do 31. prosince, tzn. že se shoduje s kalendářním rokem, nikoli s hospodářským. Jelikož Společnost nevyužívá služby daňového poradce, ani nemá povinnost povinného auditu účetní závěrky, podává daňového přiznání dle zákona do 1. dubna daného roku.

Graf níže zobrazuje základní ekonomické údaje v čase, přesněji jak si Společnost vedla za období 2012–2017 v oblasti čistého obrátu, netto aktiv a VH po zdanění.

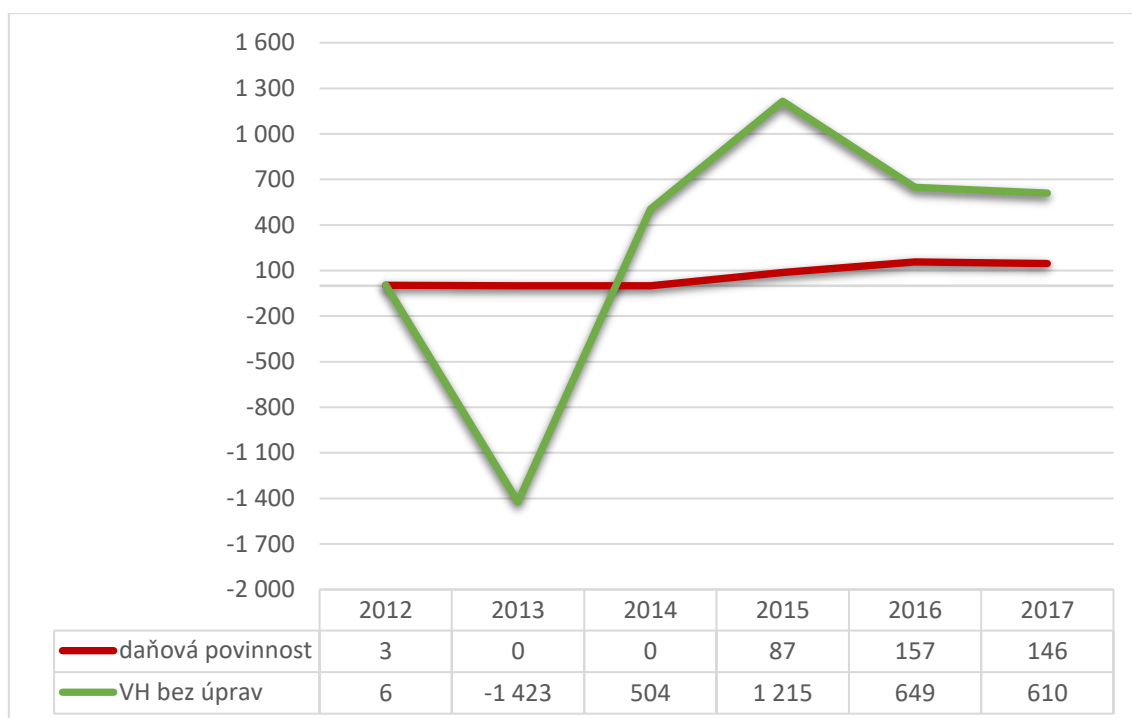


Graf č. 1: Základní ekonomické údaje Společnosti (v tis. Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek Společnosti 2012-2017)

Jak z grafu vyplývá, roční úhrn čistého obratu měl mezi sledovanými roky 2012–2017 rostoucí tendenci. Od roku 2012 docházelo meziročně v průměru až ke dvojnásobnému růstu. Z obratu necelého 1 mil. Kč se v průběhu 5 let zvýšil obrat až na 11 mil. Kč. K růstu obratu docházelo díky stále se zvyšující produktivitě Společnosti především v oblasti recyklace lodních kontejnerů. Růst obratu vedení Společnosti přepokládá i v roce 2018 z důvodu rostoucí poptávky po kontejnerovém bydlení a také z důvodu nově získaných zakázek pro příští rok.

Výsledek hospodaření byl v prvních letech nízký, v roce 2013 dokonce ztrátový. Náklady Společnosti výrazně převyšovaly výnosy, jelikož činnost zabývající se recyklací kontejnerů byla v počátcích. Postupně se různé nedostatky podařilo eliminovat a Společnost začala produkovat zisk, který měl v období 2014–2017 kolísavou tendenci.

Z grafu je také patrné, že hodnota aktiv se pohybovala v průměru okolo 5 mil. Kč. Jejich výše se měnil v důsledku nákupu dlouhodobého hmotného majetku a práce s nedokončenou výrobou.



Graf č. 2: Daňové zatížení Společnosti a VH před úpravami (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek Společnosti 2012-2017)

Graf č. 2 zobrazuje daňové zatížení Společnosti ve zkoumaném období a výsledek hospodaření před možnými úpravami. V roce 2012 vytvořila Společnost velmi nízký výsledek hospodaření, s tím souvisela také nižší daňová povinnost. O rok později Společnost vygenerovala daňovou ztrátu ve výši 1 423 tis. Kč, kterou v následujících letech uplatnila a ovlivnila tak výslednou daňovou povinnost. Díky tomu byla v roce 2014 daňová povinnost stanovena ve výši 0 Kč. To se v roce 2015 nepovedlo kvůli vyššímu výsledku hospodaření, i když uplatněná daňová ztráta dosahovala až do výše 716 tis. Kč. Jelikož Společnost vyčerpala daňovou ztrátu z roku 2013 ve dvou následujících letech, už nezbyla žádná částka pro optimalizaci v budoucích zdaňovacích obdobích, a proto Společnost generovala daň z příjmů právnických osob ve vyšší než nulové částce.

3.2 Možnosti daňové optimalizace základu daně ve vybrané společnosti

Následující oddíl řeší identifikaci a analýzu oblastí, u který lze předpokládat možnost legální optimalizace umožňující úsporu při odvodu daně z příjmů právnických osob. Veškeré oblasti jsou analyzovány tak, aby snížily výslednou daňovou povinnost, i když ne úplně ve všech oblastech se to vzhledem k legislativě podařilo.

3.2.1 Odměna společníka

Společnost vlastní jediný majitel, který se liší od jednatele Společnosti. Společníku je vyplácen podíl na zisku, pokud je zisk vygenerován a pokud o tom rozhodne valná hromada. Prozatím byl vygenerovaný zisk vždy udržen ve Společnosti, tzn., že společníku nebyl žádný podíl na zisku vyplacený. Valná hromada tak rozhodla, aby následovala nastavenou politiku Společnosti, která zastává udržení co největšího množství finančních prostředků uvnitř podniku nejen pro budoucí rozvoj Společnosti.

3.2.2 Odměna jednatele

Jelikož se společník od jednatele liší, rozdílný je také způsob odměňování za práci pro Společnost. Vztah mezi jednatelem a Společností je upraven na základě pracovní smlouvy. Odměna jednatele tak vyplývá z pracovněprávního vztahu. Touto odměnou je mzda, která je jakožto příjem zatížena dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Spolu s daní příjem podléhá zároveň odvodům na zdravotní pojištění a pojistnému na sociální zabezpečení.

Pro Společnost je výplata mzdy jednatele daňově uznatelným nákladem, který si může uplatnit při výpočtu daně z příjmů právnických osob, konkrétně při zjišťování základu daně, kde jsou výnosy sníženy o náklady, díky čemuž je tak tvořen prostor pro úpravy a optimalizace v zákonem povolených oblastech.

3.2.3 Výdaje na osobní automobily

Společnost v roce 2017 využívala pro svoji podnikatelskou činnost čtyři osobní automobily, tzn., že je využívala k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Tři užívané automobily byly pořízeny za úplatu v roce 2016 (viz Tab. 7). Pořizovací cena těchto vozů nepřevýšila hodnotu 40 000 Kč, a proto je Společnost nezařadila do dlouhodobého majetku. Vnitropodniková směrnice upravuje zařazení majetku mezi dlouhodobý v pořizovací ceně od 40 000 Kč. Pokud má majetek pořizovací cenu nižší, je účtován na analytický nákladový účet a zapsán do operativní evidence. Automobily byly pořízeny za účelem převozu stavebního materiálu, proto investice nečítaly horentní sumy. Poslední ze čtyř osobních automobilů je užíván na základě smlouvy o pronájmu se společností Hyundai HB s.r.o. pro účely pracovních jednání a služebních cest.

Na základě rozhodnutí Společnosti se u osobních automobilů uplatnily skutečné výdaje. Proto se nabízí možnost zjistit, zda nebude výhodnější uplatňovat místo skutečných výdajů ty paušální. Rozhodující pro posouzení výhodnosti, resp. nevýhodnosti paušálních výdajů jsou náklady na pohonné hmoty a parkovné. Náklady na opravy a udržování do paušálních výdajů nespádají, lze je ve skutečné výši uplatňovat i při využívání paušálu.

Náklady na pohonné hmoty Společnost účtuje na nákladovém účtu 501001 – Náklady na pohonné hmoty zvlášť pro jednotlivé automobily. Oproti tomu náklady na parkovné jsou vedeny na účtu 518013 – Parkovné opět zvlášť pro každý automobil. Účetní systém, který Společnost používá, dovoluje účtování na jednotlivá střediska, zakázky a činnosti, které nadefinuje sama Společnost. Díky tomu lze tyto náklady vést individuálně pro každý osobní automobil.

Tabulka 7 nabízí přehled, kolik činily náklady na pohonné hmoty a parkovné u všech užívaných vozidel za zdaňovací období 2017. V úhrnu Společnost na skutečné výdaje vynaložila 92 772,59 Kč, z toho celých 91 842,59 Kč na pohonné hmoty a zbylých 930 Kč na parkovné.

Tab. 7: Skutečné výdaje na PHM a parkovné (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle pohybu na účtech 501001 a 518000 k 31.12.2017)

Automobil	Pořízení	PHM	Parkovné	Celkem
VW Caddy (3J61756)	03.03.2016	6 057,64	85,00	6 142,64
VW Caddy (3J61757)	25.05.2016	31 914,55	295,00	32 209,55
Ford Connect (4J08349)	14.06.2016	15 416,86	170,00	15 586,86
Hyundai i30 (5J25692)	09.07.2016	38 453,54	380,00	38 833,54
CELKEM		91 842,59	930,00	92 772,59

Jelikož Společnost užívala všechny osobní automobily pro podnikatelské účely a bude v tomto rozhodnutí pokračovat i nadále, mohla využít paušál ve výši 5 000 Kč za každý kalendářní měsíc. Pokud by Společnost chtěla využívat některé z vozidel nejen pro podnikatelské účely, ale také soukromé, paušální výdaj by bylo možné uplatnit pouze zkrácený, a to ve výši 4 000 Kč měsíčně.

Ročně lze na jeden osobní automobil uplatnit paušální výdaj 60 000 Kč, s tím, že dle zákona je možné uplatnit tento paušál nanejvýš u tří vozidel. Což demonstruje tabulka níže. Jelikož byla veškerá vozidla pořízena už v roce 2016, výše ročního paušálu je maximální, tedy 60 000 Kč.

Tab. 8: Porovnání skutečných a paušálních výdajů na dopravu (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle pohybu na účtech 501001 a 518000 k 31.12.2017)

Automobil	Pořízení	Skutečné výdaje	Paušální výdaje	Rozdíl
VW Caddy (3J61756)	3.3.2016	6 142,64	60 000,00	53 857,36
VW Caddy (3J61757)	25.5.2016	32 209,55	60 000,00	27 790,45
Ford TR Connect (4J08349)	14.6.2016	15 586,86	60 000,00	44 413,14
Hyundai i30 (5J25692)	9.7.2016	38 833,54	60 000,00	21 166,46
CELKEM		92 772,59	240 000,00	147 227,41

Z Tabulky 8 vyplývá, že nejvýraznější úspora bude dosažena aplikací paušálních výdajů u automobilů, kde je nejvyšší kladný rozdíl mezi skutečnými a paušálními výdaji. Konkrétně je tento rozdíl nejvyšší u vozidel, která nejsou v pronájmu, a to u obou automobilů Volkswagen Caddy a automobilu Ford TR Connect.

Po rozhodnutí, zda uplatňovat skutečné či paušální výdaje, je nutné správně upravit daňové přiznání. Jelikož dle analýzy vychází výhodněji pro Společnost uplatnění výdajů paušálních, je zapotřebí vyřadit z daňového přiznání skutečné náklady na pohonné hmoty a parkovné v celkové výši 53 939 Kč.

O paušálních výdajích se nijak neúčtuje a jejich uplatnění se projeví mimoúčetně až v daňovém přiznání na řádku č. 162. Částka, která bude na tomto řádku figurovat, bude

ve výši 180 000 Kč. Optimalizace v této oblasti tak přinese Společnosti faktickou úsporu 126 061 Kč, o kterou se sníží základ daně.

Společnost může zvolit jeden ze způsobů uplatnění výdajů na dopravu, tj. skutečných či paušálních, až na konci zdaňovacího období dle výhodnosti. Není třeba hned na začátku roku volit, který způsob bude uplatněn. Menší nevýhodou může být celoroční evidence výdajů za pohonné hmoty a parkovné, i když by to ve výsledku mohlo být zbytečné. Pokud by Společnost k podnikání využívala více než tři osobní automobily, je evidence skutečných výdajů žádoucí, aby bylo možné na konci zdaňovacího období vyhodnotit, u kterých vozů je výhodné uplatnit možnost paušálních výdajů na dopravu.

3.2.4 Leasingové náklady

Leasingová společnost ALD Automotive s.r.o. pronajala Společnosti formou finančního leasingu v roce 2016 osobní automobil Volkswagen Touran II Comfortline. Pořizovací cena předmětu leasingu byla smluvně stanovena na částku 328 307,74 Kč vč. DPH. Celková pořizovací cena zahrnuje:

- podíl pořizovací ceny...215 530,20 Kč
- finanční služby...34 020 Kč
- pojištění...26 352 Kč.

Uvedené částky jsou myšleny bez DPH. Podíl pořizovací ceny a finanční služby jsou zatíženy daní 21 %. Pojištění předmětu leasingu je od DPH osvobozeno. Po ukončení sjednané doby nájmu bude automobil odkoupen za sjednanou kupní cenu ve výši 1 000 Kč bez DPH. Se zahrnutím DPH byla hodnota leasingu celkem ujednána na částku 329 517,74 Kč.

Dle protokolu o předání a převzetí předmětu leasingu převzala Společnost do užívání automobil od leasingové společnosti dne 31.8.2016. Počet splátek je stanoven rozpisem plateb, který je nedílnou součástí leasingové smlouvy. Rovněž je v něm stanovena výše jednotlivých splátek. Celá leasingová částka má být zaplacená v 54 splátkách ve výši 6 079,80 Kč. Mimořádná, nultá, splátka nebyla hrazena. Předpokládaný rok ukončení leasingu je stanoven na rok 2021. Tabulka níže je přetransformována z rozpisu leasingových splátek, který je nedílnou součástí leasingové smlouvy. V posledním roce,

resp. posledním měsíci trvání leasingu je výše splátky zaokrouhlena, aby celkem zaplacená částka korespondovala s částkou smluvní.

Tab. 9: Rozpis leasingových splátek (v Kč) (Zdroj: Upraveno dle leasingové smlouvy)

Rok	Počet měsíců	Výše splátky	Celkem splátky za rok
2016	5	6079,80	30 399,00
2017	12		72 957,60
2018	12		72 957,60
2019	12		72 957,60
2020	12		72 957,60
2021	1		6 078,34
	54		328 307,74

Leasingové splátky lze uplatnit jako daňově uznatelné náklady díky statutu finančního leasingu. Jak vyplývá z teoretické části diplomové práce, pro daňovou uznatelnost je třeba splnit určité náležitosti finančního leasingu týkající se kupní ceny, doby trvání pronájmu, zařazení předmětu do obchodního majetku či existence leasingové smlouvy.

Splnění podmínek daňové uznatelnosti stanovené zákonem je zkoumáno v několika bodech níže:

A) Je zůstatková cena vyšší nebo rovna kupní ceně po ukončení leasingu?

Leasing byl zahájen 31.8.2016 s tím, že doba pronájmu byla stanovena na 54 měsíců, tzn., že finanční pronájem bude ukončen dne 31.1.2021 a majetek bude prodán nájemci, v tomto případě Společnosti, dne 1.2.2021. Osobní automobil by byl zcela odepsán 31.12.2020, takže jeho zůstatková cena ke dni prodeje bude nulová, tzn. nižší než sjednaná kupní cena. Proto se tato cenová podmínka pro posouzení daňové uznatelnosti neuplatní a je žádoucí věnovat zvýšenou pozornost ostatním podmínkám.

Tab. 10: Srovnání zůstatkové ceny s prodejní cenou leasingu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Předmět leasingu	Celková cena	Oprávky	ZC	Kupní cena	Podmínka
VW Touran II	275 902,20	275 902,20	0,00	1 000,00	×

B) Je doba trvání finančního leasingu dlouhá jako minimální doba odpisování?

Přehledné srovnání této podmínky nabízí tabulka níže. Jak je z uvedených dat patrné, automobil podmínku splňuje, jelikož se doba trvání finančního leasingu minimální době odpisování rovná.

Tab. 11: Srovnání doby trvání leasingu s dobou odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování)

Předmět leasingu	Odpisová skupina	Minimální doba odpisování (v měsících)	Doba trvání leasingu (v měsících)	Podmínka
VW Touran II	2	54	54	✓

C) Uzavřela Společnost leasingovou smlouvu a podepsala předávací protokol?

Podnik uzavřel s leasingovou společností leasingovou smlouvu o pronájmu osobního automobilu, což uvádí také Tabulka 12. Při předání tohoto vozidla byl podniku poskytnut i předávací protokol, na jehož základě byl předmět leasingu předán.

Tab. 12: Uzavření leasingové smlouvy a podepsání předávacího protokolu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Předmět leasingu	Smlouva o leasingu	Předávací protokol	Podmínka
VW Touran II	ANO	31.8.2016	✓

D) Zařadí Společnosti předmět leasingu do obchodního majetku společnosti po ukončení leasingu?

Společnost je rozhodnuta zařadit osobní automobil do svého obchodního majetku hned po ukončení leasingu.

Tab. 13: Rozhodnutí o zařazení předmětu leasingu do majetku Společnosti
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Předmět leasingu	Zařazení do obchodního majetku	Podmínka
VW Touran II	ANO	✓

Tři ze čtyř zákonných podmínek pro daňovou uznatelnost leasingových splátek jsou splněny, takže leasingová smlouva naplňuje legislativní znaky pro uplatnění leasingových splátek jako daňově uznatelných nákladů. V případě zdaňovacího období 2017 činí jedna splátka leasingu 5 109,30 Kč (splátka bez DPH), tj. 61 312 Kč za celý rok.

3.2.5 Zaměstnanecké benefity

Optimalizovaná Společnost čítala v roce 2017 přesně 12 stálých zaměstnanců. Počet zaměstnanců byl během roku neměnný, takže kolektiv je již delší dobu ustálený. Odpadávají tak časové náklady na zapracování a zaučování nových pracovníků. Výjimkou může být situace, kdy podnik přijme přechodně na několik týdnů praktikanty z řad středních či vysokých škol, kteří si potřebují splnit povinné praxe stanovené studijním plánem školy. Využití praktikantů vede k jisté úspoře nákladů, jelikož se za praxe většinou nevyplácí odměna. Podnik tak získává levnou pracovní sílu.

Celkový mzdový náklad Společnosti (bez povinných odvodů) za rok 2017 činil 2 736 000 Kč. Měsíční průměrná hrubá mzda na pracovníka vychází na 19 000 Kč. Jelikož Společnost neposkytovala v roce 2017 svým zaměstnancům žádné benefity k vypláceným odměnám, předmětem této kapitoly bude analyzovat možnosti, které by mohla Společnost jako zaměstnavatel nabídnout svým zaměstnancům jako motivaci za uznání a spokojenost či jako odměnu za dobře odvedenou práci.

Mezi ty nejčastější a stále se v podnicích rozšiřující benefity patří poskytování příspěvku na stravování zaměstnanců ve formě stravenek, příspěvku na penzijní připojištění nebo soukromé životní pojištění. K necenovým benefitům lze zařadit dny dovolené navíc, tzv. sick days, jazykové či jiné odborné kurzy a další.

Příspěvek na ŽP či PP

Jak jsem uvedla výše, Společnost žádné benefity zaměstnancům nevyplácela, tudíž ani příspěvek na penzijní připojištění nebo na soukromé životní pojištění. Díky tomu se nabízí další možnost daňové optimalizace. Na straně zaměstnance je příspěvek na PP a ŽP výhodný do 30 tisíc Kč ročně. Tedy měsíční příspěvek až do výše 2 500 Kč je osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti a nepodléhá odvodům zdravotního pojištění či pojistného na sociální zabezpečení. Úspora na straně zaměstnavatele se neodrazí na mzdových nákladech, ale pouze na nákladech na povinné odvody zdravotního pojištění a pojistného na sociální zabezpečení.

Pro lepší přehlednost změn v odměňování zaměstnance jsem zpracovala tabulku níže, kde jsou rozdíly zřejmé. Situace je modelována za předpokladu, že Společnost vyplácí každému zaměstnanci příspěvek na to pojištění, které si sám zvolí.

V prvním sloupci je uvedena stávající situace podniku, tedy hrubá mzda na jednoho zaměstnance 19 tis. Kč a bez příspěvku zaměstnavatele. Předpokládán je také fakt, že všichni zaměstnanci mají podepsáno prohlášení k dani z příjmů, což potvrdila i mzdová účetní Společnosti. Pokud by Společnost vyplatila příspěvek ke stávající výši mzdy, logicky se jí zvýší náklad a k žádné úspoře vlastně nedojde, proto je při zavedení příspěvku na PP či ŽP upravena, přesněji ponížena, hrubá mzda.

Tab. 14: Výpočet mezd s uplatněním benefitu ŽP či PP (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Snížení HM	-	1 000,00	1 500,00	1 250,00
Hrubá mzda	19 000,00	18 000,00	17 500,00	17 750,00
ZP 9 %	1 710,00	1 620,00	1 575,00	1 598,00
SP 25 %	4 750,00	4 500,00	4 375,00	4 438,00
SHM	25 460,00	24 120,00	23 450,00	23 785,00
Zaokrouhlený ZD	25 500,00	24 200,00	23 500,00	23 800,00
DPFO 15 %	3 825,00	3 630,00	3 525,00	3 570,00
Slevy na dani	2 070,00	2 070,00	2 070,00	2 070,00
DPFO po slevě	1 755,00	1 560,00	1 455,00	1 500,00
ZP 4,5 %	855,00	810,00	788,00	799,00
SP 6,5 %	1 235,00	1 170,00	1 138,00	1 154,00
Příspěvek na ŽP či PP	-	1 500,00	1 000,00	1 250,00
Čistá mzda	15 155,00	15 960,00	15 120,00	15 548,00
Celkové náklady společnosti	25 460,00	25 620,00	24 450,00	25 035,00

V druhém sloupci, kde mzda byla snížena o 1 000 Kč a příspěvek na PP či ŽP navýšen na 1 500 Kč, si zaměstnanec výrazně polepší na výsledné výplatě, zaměstnavateli se však náklady ve výsledku navýší. Výhoda tedy plyne pouze jedné straně. Pokud částky ve třetím sloupci prohodíme, tedy snížíme mzdu o 1 500 Kč a zavedeme příspěvek na PP či ŽP v hodnotě 1 000 Kč, protočí se i situace výsledná, ale opět je výhoda pouze na jedné straně, kde si na rozdíl od zaměstnance polepší zaměstnavatel. Jako poslední možnost jsem zkusila nastavit hodnotu snížení mzdy shodně s příspěvkem. Ačkoli se může zaměstnanci zdát, že se vlastně nic nezměnilo, pocítí to na měsíční výplatě a polepší si o 393 Kč. Stejně tak bude spokojen i zaměstnavatel, který své náklady sníží oproti původním o 425 Kč měsíčně.

Žádný zaměstnanec není spokojený, když mu zaměstnavatel hýbe se mzdou směrem dolů. Zde je ale jasná kompenzace v podobě příspěvku na PP či ŽP. Někomu se může zdát 393 Kč měsíčně jako zanedbatelná částka, v ročním horizontu už je to polepšení o 4 716 Kč u jednoho zaměstnance a dokonce 56 592 Kč ročně u všech dvanácti zaměstnanců dohromady. I společnost si v tomto případě přijde na své, tedy na úsporu faktických nákladů. Ročně u jednoho zaměstnance dojde k úspoře 5 100 Kč a u všech zaměstnanců činí uspokojivá úspora celých 61 200 Kč, což už je velmi přijatelná částka.

Tab. 15: Dopad ŽP či PP na zaměstnance a zaměstnavatele (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Dopady	Měsíčně	Ročně	Ročně za všechny zaměstnance
Pro zaměstnance	393,00	4 716,00	56 592,00
Pro zaměstnavatele	425,00	5 100,00	61 200,00

Příspěvek na stravné ve formě stravenek

Výhoda z poskytnutí stravenek jako benefitu se dotýká jak zaměstnance, tak zaměstnavatele, jelikož hodnota stravenek se nepromítne do vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení. I když tím dojde ke zvýšení základu daně DPPO v důsledku snížení nákladů, sníží se především náklady na odvod povinného pojistného. Nejen to je ale výhoda stravenek, tou další neméně významnou je možnost zaměstnavatele uplatnit až 55 % hodnoty stravenky jako daňově uznatelné náklady. Tato procenta se počítají z nominální hodnoty stravenky.

Jelikož Společnost benefit stravenek v roce 2017 neposkytovala, v tabulce níže jsou kalkulovány tři příklady s různými nominálními hodnotami stravenek, aby Společnost dostala povědomí o tom, kolik může u jednotlivých hodnot stravenek uplatňovat na DUN a kolik si na stravenkách zaplatí sami zaměstnanci. Provizi, kterou zaměstnavatel hradí ve výši 1 % z nominální hodnoty jedné stravenky, si účtuje společnost dodávající stravenky. Společně s provizí je podniku účtováno také DPH ve výši 21 %. Na dopravné a balné všech stravenek si stejná společnost účtuje 200 Kč měsíčně. Pro jednotlivé kusy se jedná o minimální částky, a proto do výpočtu nebudou zapracovány. 55 % hodnoty provize a 55 % z celkové částky DPH z provize je také možno uplatnit jako DUN.

Tab. 16: Výpočet nákladů na stravné (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Nominální hodnota stravenky	80,00	90,00	100,00
Celková provize (1 %)	0,80	0,90	1,00
55 % provize	0,44	0,50	0,55
45 % provize	0,36	0,41	0,45
DPH z provize (21 %)	0,14	0,16	0,17
DPH z 55 % provize	0,08	0,09	0,10
DPH ze 45 % provize	0,06	0,07	0,08
Stravné (55 %)	44,00	49,50	55,00
Stravné (45 %)	36,00	40,50	45,00
Daňově uznatelné náklady	44,52	50,08	55,65
Daňově neuznatelné náklady	0,42	0,48	0,53

Při nominální hodnotě jedné stravenky 80 Kč by přispíval zaměstnavatel částkou 44 Kč a zbylých 36 Kč by si platil zaměstnanec sám. S přihlédnutím k provizi a DPH z provize by činily daňově uznatelné náklady 44,52 Kč z jedné stravenky zaměstnance. Daňové neuznatelné náklady jsou kalkulovány na 0,42 Kč, což je na jedné stravence zanedbatelná částka. S rostoucí nominální hodnotou roste také hodnota jak daňově uznatelných, tak daňově neuznatelných nákladů. U těch uznatelných jsou to rozdíly v řádu korun, u neuznatelných v řádu haléřů z pohledu jedné stravenky. Rozdíl mezi stravenkami s nominální hodnotou 80 Kč a 100 Kč činí 11,13 Kč u uznatelných nákladů a 0,11 Kč u neuznatelných nákladů.

Tyto nepatrné rozdíly jsou z pohledu jedné stravenky vcelku zanedbatelné. Lepší je si rozdíly prohlédnout na celkovém počtu stravenek v měsíční či ročním horizontu ať už u jednoho či všech zaměstnanců dohromady. Pro přehled měsíčních nákladů je počítáno s počtem 20 pracovních dnů, za které budou stravenky vyplaceny. Pokud se v prvním roce rozhodne podnik pro zavedení benefitu stravenek v nominální hodnotě 100 Kč, ročně budou činit daňově uznatelné náklady 160 272 Kč, o které si může snížit základ daně. Oproti tomu se zvýší také daňově neuznatelné náklady a základ daně si tak bude muset podnik zvednout o 1 526 Kč. Vzhledem k částce 160 272 Kč je to však částka o mnoho nižší a základ daně bude stále ponížen o celých 158 tisíc Kč.

Tab. 17: Náklady na stravné z pohledu daňové uznatelnosti (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Typ nákladu	NH stravenky	Navýšení nákladů	Za jednoho zaměstnance		Za všechny zaměstnance	
			Měsíčně	Ročně	Měsíčně	Ročně
Daňově uznatelné náklady	80,00	44,52	890,4	10684,8	10684,8	128217,6
	90,00	50,08	1001,6	12019,2	12019,2	144230,4
	100,00	55,65	1113	13356	13356	160272
Daňově neuznatelné náklady	80,00	0,42	8,4	100,8	100,8	1209,6
	90,00	0,48	9,6	115,2	115,2	1382,4
	100,00	0,53	10,6	127,2	127,2	1526,4

3.2.6 Reklama a propagace společnosti

Předměty reklamy jsou za určitých podmínek daňově uznatelným nákladem, tzn., že jejich uplatněním dochází ke snížení základu daně a tím i daňové povinnosti. Společnost by však měla rozlišovat mezi reklamou a reprezentací, aby bylo možné je za daňově uznatelné náklady považovat. Hranice mezi zmíněnými náklady je totiž velmi tenká, a to především proto, že náklady na reprezentaci nejsou náklady daňově uznatelnými (viz kapitola 3.2.7).

Společnost, dle podrobnějšího rozboru nákladových účtů, nepořizovala ve zdaňovacím období 2017 žádné reklamní předměty pro svou propagaci.

Pro začátek by mohla společnost vynaložit náklady na reklamu v podobě kancelářských či dekoračních předmětů a umístit je, vzhledem k povaze své činnosti, do některých vybraných škol se zaměřením na stavebnictví. Zvýší si tím povědomí přímo u studentů, kteří mohou se společností navázat spoluprací a získat tak velmi potřebnou praxi. S těmito školami může navázat společnost také spoluprací spočívající v podpoře odborného vzdělávání. Dá se říci, že taková propagace zařídí úsporu, jelikož se bude šířit dobrá pověst společnosti mezi studenty dalších škol a neméně také mezi širší veřejnost.

Velmi účinná by mohla být také propagace na prestižních stavebních veletrzích nejen v České republice. Každoročně se těchto veletrhů koná na našem území nespočet. Ať už za účelem zviditelnění či získání nových zákazníků by měla Společnost návštěvu alespoň několika takových akcí zvážit.

Různé propagační předměty lze pravidelně objednávat a dokupovat, ať už se jedná o kancelářské bloky či firemní trička. Jednou z adekvátních forem reklamy může být také polepení firemních automobilů logem v barvách Společnosti. V tomto případě je investice do reklamy jednorázová na několik období.

Tab. 18: Daňově uznatelné náklady na reklamu (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Propagační předmět	Cena za kus	Počet kusů	Celkem
Kancelářské potřeby	20,00	250	5 000,00
Trička	300,00	20	6 000,00
Dekorační předměty	40,00	250	10 000,00
Polepení firemních automobilů	5 000,00	4	20 000,00
CELKEM			41 000,00

Pokud by se Společnost rozhodla investovat do reklamy, která by zahrnovala pro začátek kancelářské potřeby a dekorační předměty, trička s logem firmy a polepení všech čtyř firemních automobilů, vynaložila by náklad ve výši 41 000 Kč, kterým by snížila základ daně, což by vedlo i k nižší daňové povinnosti. V následujících letech lze upravit náklady na reklamu dle potřeb Společnosti, ať už směrem nahoru či směrem dolů.

3.2.7 Daňově neuznatelné náklady

Po detailnější analýze všech daňově neuznatelných nákladů uvedených v daňovém přiznání za zdaňovací období 2017 bylo konkrétně u účtu 513000 – Náklady na reprezentaci zjištěno, že Společnost na tento účet účtovala veškeré občerstvení, které poskytuje svým zaměstnancům na pracovišti k individuální spotřebě. Mezi takové občerstvení řadila Společnost také neperlivou vodu kupovanou ve větších baleních na jednotlivá oddělení. Náklady na reprezentaci byly uvedeny jako daňově neuznatelné v celkové výši 3 674 Kč přesto, že lze základ daně snížit o náklady na balenou pitnou neperlivou vodu dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. ZDP, tedy o náklady vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci a hygienické vybavení pracovišť v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy. Tento náklad činil za celý rok 2017 1 770 Kč, a přesně o takovou částku mohla Společnost v daňovém přiznání základ daně snížit.

Další daňově neuznatelný náklad vznikl při zavedení benefitu poskytnutého zaměstnancům v podobě stravenek a je jím konkrétně 45 % provize vč. DPH zaplacená společností, která je dodavatelem stravenek. Stejně tak je tomu u nákladů na dopravné a balné stravenek, které v tomto případě činí 200 Kč za všechny dodané stravenky. 45 % hodnoty těchto režijních, tedy 90 Kč vstupuje do nákladů daňově neuznatelných.

Dary dle § 20 odst. 8 ZDP spadají do daňově neuznatelných nákladů, ale pokud splňují určité zákonem stanovené podmínky, uplatní se jako položka snižující základ daně v poslední fázi úprav jako bezúplatné plnění.

3.2.8 Rezervy na opravu hmotného majetku

Dle účetních výkazů Společnost netvořila žádné rezervy na opravu hmotného majetku, i když je tvorba těchto rezerv dle Zákona o rezervách za určitých podmínek optimalizací, která umožňuje snížení základu daně. Hlavní výhodou tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku je možnost snížení základu daně mnohem dříve, než nastane samotná oprava. Oproti tomu je menší nevýhodou neutrálnost rezervy, jelikož musí být po faktické opravě majetku rozpuštěna a základ daně tak navýšen.

Za další výhodu lze považovat také postupné navyšování peněžních prostředků prostřednictvím ukládání financí na účet k tomu speciálně zřízený. Společnost se tak vyhne náhlému vynaložení většího objemu finančních prostředků na opravu a tím také nežádoucí dočasné platební neschopnosti. S touto výhodou souvisí nevýhoda zřízení a udržování dalšího bankovního účtu, který přináší Společnosti drobné navýšení nákladů. Tyto prostředky nelze vybrat dříve, než bude rezerva čerpána přímo na určenou opravu.

Společnost ve zdaňovacím období 2017 nevlastnila žádný hmotný majetek, ke kterému by bylo možné vytvořit dle ZoR rezervy na jeho opravu. Areál, ve kterém Společnost sídlí, si Společnost dlouhodobě pronajímá na základě Smlouvy o pronájmu. Koupě celého areálu je dle vedení Společnosti předmětem jednání přibližně od poloviny roku 2017. Nejobtížnějším a nejdelším se jeví jednání ohledně hypotéčního úvěru. Proto by ke koupi mělo dojít nejdříve v roce 2018, spíše 2019, v závislosti na poskytnutí úvěru dle nejvýhodnějších podmínek některé z bankovních institucí.

Tabulka níže předkládá Společnosti návrh, jak by se vytvořená rezerva chovala v závislosti k základu daně, pokud by se po koupi areálu rozhodla pro opravu některé z budov.

Předpokládaná rekonstrukce administrativní budovy je odhadnuta na 250 000 Kč a jelikož se jedná o budovu, která je v nejlepším stavu, realizace opravy by proběhla v roce 2026. Zákonnou rezervu by Společnost tvořila od roku 2018 10 let, jelikož je administrativní budova zařazena do 5. odpisové skupiny, kde je minimální počet období pro tvorbu rezervy stanoven na 10 zdaňovacích období. Po rovnoměrném rozpočtu by si Společnost každý rok snížila základ daně o 25 000 Kč. Neutrálnost rezervy se projeví až v roce realizace opravy, a to v roce 2028, kdy bude celá rezerva rozpuštěna z nákladů a zároveň se v nákladech promítne faktická oprava administrativní budovy.

Tab. 19: Hypotetický příklad na tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vytvoření	Rozpuštění	Oprava	Vliv na základ daně
2018	25 000			-25 000
2019	25 000			-25 000
2020	25 000			-25 000
2021	25 000			-25 000
2022	25 000			-25 000
2023	25 000			-25 000
2024	25 000			-25 000
2025	25 000			-25 000
2026	25 000			-25 000
2027	25 000			-25 000
2028		250 000	250 000	

3.2.9 Opravné položky k pohledávkám

K 31.12.2017 evidovala Společnost jak nesplatné pohledávky, tak pohledávky po splatnosti v rozmezí dle Tabulky 20. Vzhledem k poměru, kde pohledávky před splatností tvoří pouze 12 % všech pohledávek Společnosti, by Společnost měla zapracovat na politice vymáhání pohledávek. Zlepší se tím nejen solventnost podniku, ale také celkový pohled na jeho ekonomiku.

Tab. 20: Přehled pohledávek Společnosti (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle přehledu „Pohledávky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017“)

Délka splatnosti pohledávek	Celková hodnota pohledávek	Nezaplacená hodnota pohledávek
Před splatností	726 465,17	315 619,17
1 až 29 dnů po splatnosti	576 294,39	556 465,46
30 až 89 dnů po splatnosti	269 986,68	-4 132,32
90 až 179 dnů po splatnosti	223 664,68	26 853,61
180 až 359 dnů po splatnosti	475 516,94	307 524,30
360 a více dnů po splatnosti	1 753 971,48	1 400 042,03
Po splatnosti	3 299 434,17	2 286 753,08
CELKEM	4 025 899,34	2 602 372,25

Podrobnější přehled pohledávek, které jsou splatné více jak 360 dnů, nabízí Tabulka 21. Těchto pohledávek Společnost evidovala dohromady dvacet čtyři a dělily se mezi šest Odběratelů.

V minulých letech Společnost netvořila žádné opravné položky k pohledávkám, kromě opravných položek za Odběratelem A, který je od roku 2013 v insolvenčním řízení. Ostatní Odběratelé nebyly v konkurzu, likvidaci ani insolvenci, proto je možné k těmto pohledávkám tvořit opravné položky dle ZoR, konkrétně dle § 8a a § 8c.

Pro použití jednoho nebo druhého paragrafu jsou stěžejní podmínky definované legislativním předpisem, tzn. posouzení hodnoty pohledávky v době jejího vzniku, počet měsíců po splatnosti, promlčecí lhůta, výše pohledávek u jednoho dlužníka, aj.

§ 8a ZoR je aplikovatelný na pohledávky, jejichž hodnota je v době vzniku vyšší než 30 000 Kč. Pro ty nižší jak 30 000 Kč je určený § 8c ZoR. Pokud v součtu u jednoho dlužníka činí všechny pohledávky více jak 30 000 Kč, je pro aplikaci relevantní § 8a ZoR.

Tab. 21: Pohledávky více jak 360 dnů po splatnosti (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle přehledu „Pohledávky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017“)

Odběratel	Nezaplacená hodnota pohledávky	Celková hodnota pohledávky	Datum splatnosti	Počet dní po splatnosti
A	6 000,00	6 000,00	29.05.2012	2 042
	40 360,00	169 400,00	06.02.2013	1 789
	12 600,00	72 600,00	17.04.2013	1 719
	163 600,00	193 600,00	10.07.2013	1 635
	804 000,00	804 000,00	15.09.2013	1 568
Celkem Odběratel A	1 026 560,00	1 245 600,00	-	-
B	16 167,24	37 839,85	12.04.2015	994
	38 160,01	38 160,01	10.05.2015	966
	36 300,00	36 300,00	12.06.2015	933
	36 300,00	36 300,00	12.07.2015	903
	18 150,00	18 150,00	10.08.2015	874
	26 620,00	26 620,00	18.10.2015	805
	26 620,00	26 620,00	14.11.2015	778
	2 590,97	2 590,97	08.03.2016	663
	556,60	556,60	15.03.2016	656
	2 028,11	53 411,18	05.06.2016	574
	3 171,49	3 171,49	19.06.2016	560
	500,00	500,00	23.12.2016	373
Celkem Odběratel B	207 164,42	280 220,10	-	-
C	2 336,10	14 205,05	05.05.2015	971
	14 205,05	14 205,05	05.06.2015	940
	14 205,05	14 205,05	05.09.2015	848
	14 205,05	14 205,05	05.10.2015	818
Celkem Odběratel C	44 951,25	56 820,20	-	-
D	114 796,00	114 796,00	06.12.2015	756
Celkem Odběratel D	114 796,00	114 796,00	-	-
E	1 070,36	10 035,18	05.10.2016	452
Celkem Odběratel E	1 070,36	10 035,18	-	-
F	5 500,00	46 500,00	18.04.2014	1 353
Celkem Odběratel F	5 500,00	46 500,00	-	-
CELKEM	1 400 042,03	1 753 971,48	-	-

Pohledávky za Odběratelem A

Pohledávky za Odběratelem A se řadí svojí splatností mezi nejdelší. V roce 2013 propadl Odběratel A insolvenčnímu řízení, proto Společnost všechny evidované pohledávky přihlásila k soudu, aby byly předmětem vyrovnání. Během celého insolvenčního řízení neběží lhůta pro promlčení pohledávek. K pohledávkám, které byly přihlášeny do insolvenčního řízení lze tvořit opravné položky dle § 8 ZoR až do 100 % rozvahové hodnoty pohledávky. Společnost k pohledávkám za Odběratelem A vytvořila opravné položky v minulých zdaňovacích obdobích, a proto již nelze ve zdaňovacím období 2017 další opravné položky tvořit.

Pohledávky za Odběratelem B

Za Odběratelem B evidovala Společnost nejvíce pohledávek po splatnosti. Celkem se jednalo o 12 pohledávek, tzn., že polovina dlouhodobě nesplacených pohledávek patřila jedinému Odběrateli. V úhrnu činila nesplacená částka pohledávek 207 164,42 Kč. Dohromady pohledávky přesáhly hranici 30 000 Kč u jednoho dlužníka, takže nelze dále postupovat podle § 8c ZoR, avšak podle § 8a ZoR. Podle splatností se pohledávky dělily na více jak 18 měsíců po splatnosti, a dokonce i více jak 30 měsíců po splatnosti, což je faktor, podle které se určí, v jaké výši bude, popřípadě, opravná položka k jednotlivým pohledávkám vytvořena. Čtyři nejstarší pohledávky svou splatností přesahují 30 měsíců, a proto je možné k nim vytvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené hodnoty pohledávky, tzn. až do výše 126 927,25 Kč. U sedmi následujících pohledávek splatnost přesáhla 18 měsíců, kde lze dle zákona vytvořit opravnou položku až do výše 50 % neuhrazené hodnoty pohledávky. Opravná položka v tomto případě se dostává na hodnotu 39 868,59 Kč. Poslední dvanáctá pohledávka za Odběratelem B ve výši 500 Kč nepřesahuje svou splatností 18 měsíců, a proto nebude k této pohledávce vytvořena žádná opravná položka. Navíc ji nelze zařadit ani do § 8c ZoR, jelikož v úhrnu všechny pohledávky k danému Odběrateli přesahují částku 30 000 Kč.

Pohledávky za Odběratelem C

V roce 2015 vznikly Společnosti čtyři pohledávky za Odběratelem C, kde se po dlouhodobém nesplacení nabídla možnost identifikace, zda není možné tvořit k nim

opravné položky. V úhrnu opět všechny pohledávky převyšovaly částku 30 000 Kč, k aplikaci se tak nabízí stejný paragraf jako v předchozím případě, a to § 8a. Dle stejných hodnot celkových pohledávek bez úhrad, tj. 14 205,05 Kč, lze soudit, že se jednalo o smluvně sjednané služby mezi oběma společnostmi, což mi potvrdilo také vedení Společnosti. Splatnosti rozdělily tyto pohledávky na polovinu, tzn., že dvě pohledávky přesahují splatnost delší jak 30 měsíců a dvě přesahují pouze 18 měsíců. Od toho jsou odvozeny hodnoty opravných položek, tj. u nejstarších pohledávek činí opravná položka 16 541,15 Kč, tedy 100 % neuhrazených hodnot pohledávky, a u dalších dvou pohledávek lze vytvořit opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené hodnoty pohledávek, tj. 14 205,05 Kč.

Pohledávky za Odběratelem D

Pohledávka za Odběratelem D sice splňuje podmínku minimální hodnoty pohledávky, aby byla zařazena do § 8a ZoR a mohla k ní být vytvořena opravná položka dle tohoto paragrafu, avšak ke stejnému odběrateli eviduje Společnost vedle pohledávky také závazky. Společnosti se nedohodly na vzájemném zápočtu svých pohledávek, a proto nelze opravnou položku k pohledávce za Odběratelem D vytvořit.

Pohledávky za Odběratelem E

V případě pohledávky za Odběratelem E není splněna ani prvotní podmínka, tj. hodnota pohledávky v době jejího vzniku nečítala ani 30 000 Kč. Její hodnota se pohybovala na hodnotě 10 035,18 Kč, takže není třeba dále analyzovat tuto pohledávku pro potřeby opravných položek.

Pohledávky za Odběratelem F

I když nesplacená hodnota pohledávky za Odběratelem F činila 5 500 Kč k 31.12.2017, rozhodující pro posouzení, jaký paragraf lze použít, je hodnota pohledávky v době jejího vzniku, tzn. 46 500 Kč. Pohledávka byla splatná 18.4.2014, takže vedle hodnoty je žádoucí posoudit také promlčecí lhůtu, která je podle § 629 NOZ stanovena na 3 roky. K promlčení pohledávky došlo 18.4.2017. Do tohoto data mohla Společnost vytvořit opravnou položku podle § 8a ZoR. Splatnost pohledávky přesahuje zákonem stanovených 30 měsíců, takže lze vytvořit opravnou položku ve výši 100 % její neuhrazené hodnoty,

tj. 5 500 Kč. 18.4.2017 byl zároveň poslední den pro daňový odpis pohledávky. Pokud by Společnost odpis neučinila, odpis pohledávky by byl v dalších letech daňově neúčinný. Nejvýhodnější by tedy bylo vytvořit opravnou položku ve zdaňovacím období 2017 ve 100 % výši 5 500 Kč, ve stejném období tuto opravnou položku rozpustit a zároveň ještě pohledávku daňově odepsat.

Společnost evidující velké množství pohledávek po splatnosti, by měla tyto splatnosti hlídat především kvůli promlčecí lhůtě, aby neztratila možnost tvorby opravných daňových položek a tím možnost snížit si základ daně.

Pokud by Společnost využila optimalizaci v oblasti pohledávek, aplikací zmíněných doporučení u jednotlivých pohledávek za Odběrateli A–F by snížila základ daně za zdaňovací období 2017 o 203 042 Kč.

3.2.10 Optimalizace v oblasti závazků

I když se Společnost snaží platit všechny závazky včas, také během jejího působení se objevilo pár závazků, které se nepodařilo zaplatit do splatnosti. Dle informací od vedení Společnosti se jedná o závazky, kde nastal určitý problém s neakceptováním výše závazku vzhledem k dodavateli. Zmíněné závazky jsou stále předmětem jednání. Z Tabulky 22 je očividné, že se Společnost snaží splatnosti dodržovat. Závazky před splatností tvořily v poměru k závazkům po splatnosti vyšší procento, a to téměř 80 %.

Tab. 22: Přehled závazků Společnosti (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle přehledu „Závazky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017“)

Délka splatnosti závazků	Celková hodnota závazků	Nezaplacená hodnota závazků
Před splatností	1 466 620,21	1 272 874,61
1 až 29 dnů po splatnosti	257 830,62	188 576,62
30 až 89 dnů po splatnosti	0,00	0,00
90 až 179 dnů po splatnosti	0,00	0,00
180 až 359 dnů po splatnosti	90 000,00	60 000,00
360 a více dnů po splatnosti	174 323,86	112 169,86
Po splatnosti	522 154,48	360 746,48
CELKEM	1 988 774,69	1 633 621,09

Dle Tabulky 23 je možné a žádoucí pohlídat splatnost závazků, které jsou více jak 360 dnů po splatnosti, jelikož o nesplacené závazků po splatnosti déle jak 36 měsíců je

Společnost povinna upravit základ daně. U závazků splatných po roce 2015 je doba splatnosti dle novelizace zákona zkrácena dokonce na 30 měsíců.

Závazek za dodavatelem A a za dodavatelem B nebude kvůli nedodržení podmínky splatnosti delší jak 30 měsíců předmětem další analýzy.

Závazek za dodavatelem C byl splatný 20.7.2014, proto se k němu bude vázat ještě stará novelizovaná lhůta, a to splatnost delší jak 36 měsíců. Tato lhůta byla naplněna 20.7.2017, a proto je nutné jej zakomponovat do daňového přiznání za zdaňovací období 2017. Účetně bude závazek ve výši 47 850 Kč odepsán do výnosů a díky tomu promítnut do výsledku hospodaření. V tomto případě se sice nejedná o optimalizaci, resp. snížení daňové povinnosti, ale aby byl dodržen správný legislativní postup, je úprava základu daně směrem nahoru nevyhnutelná.

Tab. 23: Závazky více jak 360 dnů po splatnosti (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle přehledu „Závazky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017“)

Dodavatel	Nezaplacená hodnota závazku	Celková hodnota závazku	Datum splatnosti	Počet dní po splatnosti
A	38 000,00	73 754,00	16.12.2016	380
Celkem Dodavatel A	38 000,00	73 754,00	-	-
B	26 319,86	52 719,86	15.07.2015	900
Celkem Dodavatel B	26 319,86	52 719,86	-	-
C	47 850,00	47 850,00	20.07.2014	1 260
Celkem Dodavatel C	47 850,00	47 850,00	-	-
CELKEM	112 169,86	174 323,86	-	-

3.2.11 Odpisování dlouhodobého majetku

Ze Soupisu dlouhodobého majetku poskytnutého Společností vyplývá, že k 31.12.2017 evidovala Společnost ve svém majetku 17 položek. Lehce upravený Soupis majetku vč. daňových a účetních odpisů se stavy k 31.12.2017 je předmětem Tabulky 24. Originální Soupis majetku s veškerými údaji je uveden v Příloze č. 1.

Tab. 24: Soupis dlouhodobého majetku k 31.12.2017

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Soupisu dlouhodobého majetku Společnosti)

Majetek	Odpisová skupina	Datum pořízení	Způsob odpisování	Vstupní cena	Daňové odpisy	Účetní odpisy
Soubor pracovních stolů	2	02.01.2015	rovnoměrný	48 478,00	737,00	0,00
Obráběcí stroj Vanad	2	15.12.2015	rovnoměrný	2 100 000,00	467 250,00	467 250,00
Univerzální hrotový soustruh	2	15.06.2016	rovnoměrný	130 000,00	28 925,00	28 925,00
Frézka FNJG 32	2	15.06.2016	rovnoměrný	66 000,00	14 685,00	14 685,00
Regálový systém	2	01.07.2016	rovnoměrný	125 000,00	27 813,00	27 813,00
Horizontální vyvrtávačka	2	02.01.2017	rovnoměrný	160 000,00	17 600,00	17 600,00
Celkem 2. odpisová skupina	-	-	-	2 629 478,00	557 010,00	556 273,00
TZH kanalizační přípojky	4	31.12.2016	rovnoměrný	14 586,00	752,00	1 884,00
Celkem 4. odpisová skupina	-	-	-	14 586,00	752,00	1 884,00
TZH etážové budovy č. 7	5	31.12.2015	rovnoměrný	486 068,83	16 527,00	57 817,00
TZH budovy č. 12	5	31.12.2015	rovnoměrný	200 721,28	6 825,00	23 040,00
TZH budovy č. 10	5	31.12.2015	rovnoměrný	24 663,00	839,00	2 820,00
TZH budovy č. 14	5	31.12.2015	rovnoměrný	88 232,75	3 000,00	10 092,00
TZH budovy č. 17	5	31.12.2015	rovnoměrný	158 768,50	5 399,00	20 016,00
TZH budovy č. 32	5	31.12.2015	rovnoměrný	190 568,93	6 480,00	21 780,00
TZH budovy č. 8	5	31.12.2016	rovnoměrný	31 502,00	1 072,00	4 068,00
TZH budovy č. 13	5	31.12.2016	rovnoměrný	68 394,58	2 326,00	1 724,00
TZH budovy č. 18	5	31.12.2016	rovnoměrný	49 601,01	1 687,00	6 408,00
Celkem 5. odpisová skupina	-	-	-	1 298 520,88	44 155,00	147 765,00
TZH budovy Čechovka	6	31.12.2015	rovnoměrný	27 202,85	550,00	7 104,00
Celkem 6. odpisová skupina	-	-	-	27 202,85	550,00	7 104,00
CELKEM	-	-	-	3 969 787,73	602 467,00	713 026,00

Kompletnost a správnost zařazení majetku mezi dlouhodobý majetek byla ověřena na základě několika bodů, a to:

1. kontrolou vstupní ceny, kdy se stav účtových skupin 01 a 02 musel k 31.12.2017 rovnat celkovému součtu vstupních cen ze Soupisu dlouhodobého majetku, tedy částce 3 969 787,73 Kč,
2. kontrolou účetních odpisů, kdy nákladové účty 551001 – Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a 551002 – Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku musely svými stavy v součtu kooperovat s celkovým úhrnem účetních odpisů ze Soupisu ve výši 713 026 Kč, a
3. kontrolou účtů, kam Společnost účtuje drobný majetek do 40 000 Kč, tedy nákladově přímo do spotřeby, kdyby byl na takový účet náhodou účtován majetek, který splňuje zákonné podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Po důkladnější kontrole a analýze se zaměřením na výše uvedené body nebyly zjištěny žádné nedostatky, z čehož vyplývá, že si Společnost zakládá na velmi kvalitní evidenci dlouhodobého majetku.

Sporně se může jevit technické zhodnocení, kde vstupní cena nepřesáhla 40 000 Kč. Otázku technického zhodnocení má Společnost ošetřenou smlouvou s vlastníkem areálu vč. budov. Společnost jako nájemník celého areálu si může veškeré technické zhodnocení zařadit do majetku tak, aby jej mohla odpisovat, i když je pořizovací cena nižší než 40 000 Kč. Mimo jiné je tato úmluva sjednána proto, aby vlastník mohl na přehledném výpisu zkontrolovat, kolik nájemník do technického zhodnocení vložil finančních prostředků, což by mohlo vést k budoucímu snížení nájemného ve prospěch Společnosti. Také Společnost má vytvořenou konkrétní vnitropodnikovou směrnici zaměřenou na majetek a také technické zhodnocení. V tomto případě má směrnici upravenou výši technického zhodnocení na pronajatém majetku, a to bez omezení. Tzn., že lze odpisovat technické zhodnocení v jakékoli výši bez ohledu na hodnotu 40 000 Kč.

Další krokem bylo otestování, zda uvedený majetek splňuje kromě pořizovací ceny ostatní zákonné podmínky pro daňové odpisy, tedy charakter majetku a jeho zařazení do správné odpisové skupiny. Ke kontrole odpisových skupin byla nápomocná Příloha č. 1 ZDP – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin. Stroje a zařízení, které Společnost evidovala v odpisové skupině č. 2 jsou dle klasifikace CZ-CPA zařazeny správně. K majetku zařazeném v 2. odpisové skupině má jako k jedinému odpisovanému majetku Společnost vlastnické právo. Ostatní majetek, který je technickým zhodnocením, je evidovaný na základě smlouvy s vlastníkem areálu (viz odstavec výše). Odpisové skupiny u technického zhodnocení jsou nastaveny podle odpisových skupin, ve kterých má rekonstruované budovy zařazen vlastní areál.

Účetní a daňové odpisy se ve většině případů neshodovaly, což nasvědčuje skutečnosti, že se Společnost záměrně nevyhýbá administrativní zátěži spojené s evidencí rozdílných odpisů a dodržuje tak zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví, jelikož jsou účetní odpisy nastaveny tak, aby vyjadřovaly míru skutečného opotřebení.

Ani v jednom případě dlouhodobého majetku Společnost neuplatňuje zrychlené odpisy, dává přednost těm rovnoměrným, což jí umožňuje pořizovací cenu majetku rovnoměrně rozpustit do daňově účinných nákladů. Rovnoměrné odpisování je vzhledem k nepředvídatelnosti budoucího výsledku hospodaření tou výhodnější variantou. U zrychleného způsobu odpisování se v průběhu odpisování výše odpisu každým rokem mění.

Po důkladné analýze jednotlivých předmětů dlouhodobého majetku a ověření správnosti výpočtů daňových odpisů nebylo zjištěno, že by Společnost uplatňovala nesprávnou výši odpisů.

Během roku 2017 byl důsledkem prodeje vyřazen poslední z pracovních stolů (většina již byla vyřazena v roce 2016). K vyřazení došlo v první polovině roku, a proto byl daňový odpis ve zdaňovacím období 2017 pouze v poloviční výši.

Pokud by Společnost chtěla optimalizovat prostřednictvím daňových odpisů, nabízí se možnost přerušení odpisování, což povede ke zvýšení základu daně, jelikož v nákladech už nebudou odpisy figurovat. Zvyšování základu daně nebývá ve většině případů žádoucí, avšak může být řešením v období, kdy má podnik poslední možnost uplatnění daňové ztráty, ale základ daně nedovoluje toto uplatnění v plné výši. Společnost nemá k dispozici žádnou daňovou ztrátu s minulých let, a proto není třeba odpisování přerušovat.

Z celkové analýzy oblasti dlouhodobého majetku vyplývají doporučení, která byla identifikována v souvislosti s optimalizací majetku, a to:

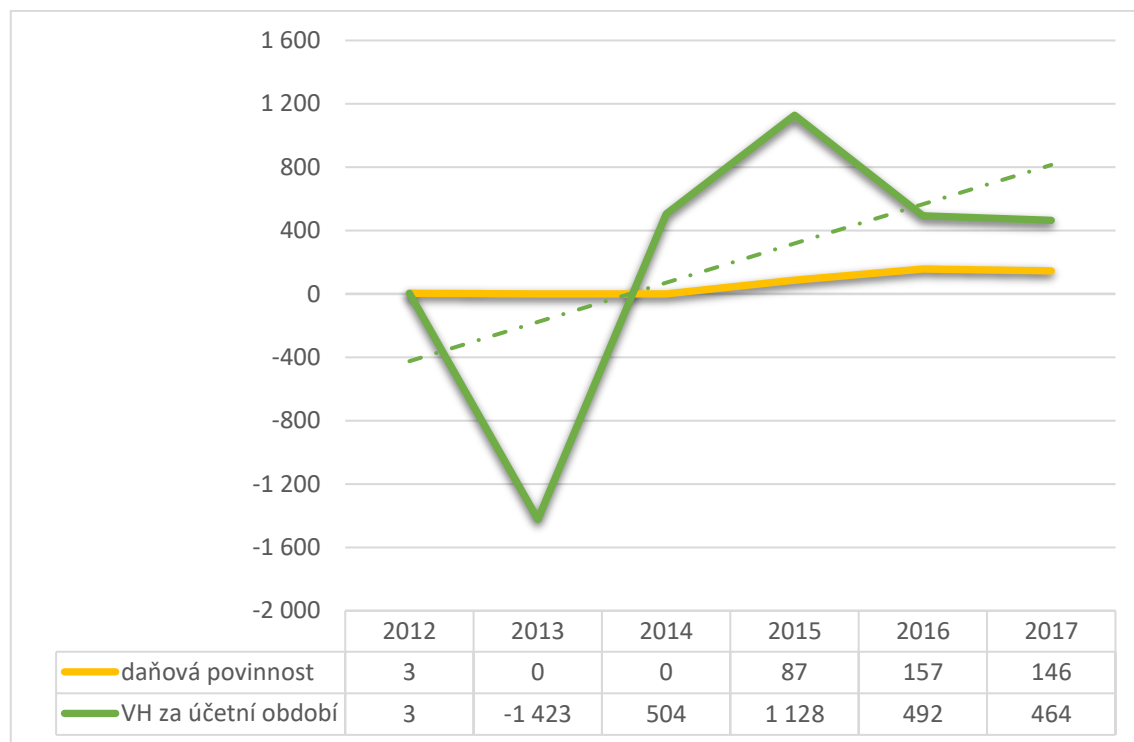
- zvýšená pozornost při evidenci dlouhodobého majetku, ať už se jedná o výši vstupní ceny, odpisovou skupinu či posouzení mezi opravou a technickým zhodnocením,
- možnost přerušení daňového odpisování, pokud hrozí propadnutí neuplatněné daňové ztráty vzniklé v minulých letech, nebo
- upřednostnění rovnoměrného způsobu odpisování z důvodu nepředvídatelného vývoje budoucího výsledku hospodaření, popř. odložení začátku odpisování do následujících zdaňovacích období.

3.3 Možnosti daňové optimalizace v oblasti odčitatelných položek

Po transformaci výsledku hospodaření na základ daně, jak vyplývá ze schématu v teoretické části práce, následuje úprava tohoto základu daně o odčitatelné položky dle § 34 ZDP. Největší pozornost bude věnována daňové ztrátě, následně bude zmíněn také výzkum a vývoj, resp. jak by mohla Společnost této odčitatelné položky dosáhnout, a v neposlední řadě také oblast odborného vzdělávání.

3.3.1 Daňová ztráta

Nejúčinnější odčitatelnou položkou je uplatnění daňové ztráty, která vznikla v pěti bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích. Samozřejmě základním předpokladem podnikání je dosažení zisku nikoli daňové ztráty, pokud k tomu však dojde, je zákonem upravena možnost si o ni základ daně ponížit.



Graf č. 3: Výsledek hospodaření Společnosti za období 2012-2017 (v tis. Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek Společnosti 2012-2017)

Jediná daňová ztráta Společnosti vznikla v roce 2013 a byla uplatněna hned v následujících dvou letech. Výrazně tak byla v těchto letech ovlivněna daňová povinnost. Z toho vyplývá, že již nezbyla žádná část daňové ztráty k optimalizaci v roce 2017.

Tabulka č. 25 nabízí přehled vzniklých daňových ztrát, v jakých částkách byla v jednotlivých letech daňová ztráta uplatněna a posledních období, kdy lze daňovou ztrátu uplatnit.

Tab. 25: Přehled daňových ztrát (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle daňových přiznání k dani z příjmů PO Společnosti za období 2012-2017)

Vznik daňové ztráty	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Výše daňové ztráty	0	-1 423 277	0	0	0	0
Uplatnění daňové ztráty v roce 2013	-	-	-	-	-	-
Uplatnění daňové ztráty v roce 2014	-	707 169	-	-	-	-
Uplatnění daňové ztráty v roce 2015	-	716 108	-	-	-	-
Uplatnění daňové ztráty v roce 2016	-	-	-	-	-	-
Uplatnění daňové ztráty v roce 2017	-	-	-	-	-	-
Poslední období, kdy lze uplatnit daňovou ztrátu	2017	2018	2019	2020	2021	2022

Vzhledem k faktu, že nezbyla k optimalizaci pro zdaňovací období 2017 žádná část daňové ztráty, bude možnost uplatnit zbylé prostředky daňové optimalizace, které se pro dané období nabízejí.

3.3.2 Výzkum a vývoj

Velikost Společnosti a neaprobovaní zaměstnanci prozatím nedovolují podniku vyvíjet vlastní stavební technologie a podrobněji se věnovat výzkumu. Proto v nejbližších letech zřejmě v této oblasti k žádné optimalizaci nedojde. Možnost vývoje či výzkumu by se nabízela kupříkladu fúzí s dalšími společnostmi stejného či různých zaměření. Postupem času lze u Společnosti předpokládat, že zná své potřeby a také individuální rozdílné potřeby, představy a očekávání rozsáhlé klientely. Na základě těchto zkušeností může Společnost v budoucnu zapracovat na odstraňování nedostatků a vyzdvihnutí předností, které se během několikaleté praxe podaří Společnosti zaevidovat.

3.3.3 Odborné vzdělávání

Jak již bylo zmíněno v kapitole „Reklama a propagace společnosti“, Společnost by měla zvážit navázání spolupráce s jedním či více školskými zařízeními. Nabízejí se jak střední školy, tak fakulty vysokých škol s příbuzným, tedy stavebním, zaměřením. Odčitatelná položka ve formě odborného vzdělávání přináší výhody oběma stranám. Snad každý student hledá praxi či brigádu, a pokud se poštěstí nalézt ji ve svém oboru, získá neocenitelnou praxi, která je v oboru stavebnictví obrovskou výhodou. V případě brigády si student dokonce pomůže k drobnému přivýdělku. Společnost na druhé straně získá levnou pracovní sílu a možnost uplatnit si náklady na motivační příspěvek pro studenty, který může mít podobu příspěvku na stravování, ubytování či jízdné, jako daňově uznatelné náklady do výše 5 000 Kč měsíčně za žáka či do výše 10 000 Kč za studenta vysoké školy.

3.4 Možnosti daňové optimalizace v oblasti bezúplatných plnění

Bezúplatná plnění, jinými slovy dary, lze odečíst od základu daně, který musí být upravený podle § 34 ZDP, tedy o odčitatelné položky, nikoli dříve. Je tedy samozřejmostí, že v letech, kdy Společnost nedosáhla zisku, nelze optimalizovat, takže ani uplatňovat dary. Kromě roku 2013, kdy je výsledek hospodaření záporný, je eventuelní možnost snížit základ daně o hodnoty bezúplatných plnění, jelikož se výsledek hospodaření vyvíjí v rostoucím trendu. V úhrnu je možné odečíst až 10 % ze základu daně upraveného za pomoci odčitatelných položek, avšak každá jednotlivá položka musí splnit minimální hodnotu, a to 2 000 Kč.

Problematické bezúplatných plnění je věnován celý odstavec zákona o daních z příjmů, kde jsou velmi podrobně vyjmenovány subjekty, kterým lze dar věnovat, aby splňoval zákonnou odčitatelnost. Doporučila bych bezúplatná plnění darovat nejen kvůli možnosti optimalizace daňové povinnosti, ale také kvůli dobrému morálnímu pocitu či dobrému jménu podniku. Několikrát již bylo v diplomové práci zmíněno stanovisko zahájit spolupráci s některým vzdělávacím zařízením. Vybrané zařízení by se poté dalo dary zahrnout nejen pro podporu spolupráce, ale také právě z důvodu optimalizace.

Hospodářská situace Společnosti je v posledních letech stabilní, a proto si může dovolit věnovat dar v menší hodnotě, která by neohrozila platební schopnost podniku a která by jistě prospěla i obdarovanému subjektu. Pro začátek by Společnost částkou 10 000 Kč mohla pomoci vybranému školskému zařízení na podporu volnočasových aktivit pro studenty.

3.5 Možnosti daňové optimalizace v oblasti slev na DPPO

Během svého působení společnost nezaměstnala do svých řad žádné zaměstnance se zdravotním nebo těžším zdravotním postižením. Ani rok 2017 nebyl výjimkou. Jelikož se společnost na trhu postupně rozvíjí a počet zaměstnanců meziročně roste stejně jako tržby, doporučila bych, aby o tomto kroku začala společnost uvažovat. Zaměstnání takového pracovníka by společnosti přineslo nejen morální uspokojení, ale také příjemnou slevu na dani, která v případě zaměstnání zaměstnance se zdravotním postižením činí 18 000 Kč a u zaměstnance s těžším zdravotním postižením je to dokonce 60 000 Kč.

Zatím tuto povinnost společnost nemá, protože zaměstnává méně jak 25 zaměstnanců. Zaměstnat osobu se zdravotním postižením s sebou nese i určitou zodpovědnost, takže je v tomto případě čistě na zaměstnavateli, zda tuto zodpovědnost podstoupí. Vzhledem k oboru, kterému se společnost věnuje, nelze uvažovat o umístění zaměstnance se zdravotním postižením do terénu, avšak administrativní či jinou kancelářskou pozici lze pro tuto příležitost vytvořit. Proto bych navrhovala zkusit zaměstnat prozatím jednoho zaměstnance se zdravotním postižením:

$$\text{Sleva na dani} = 18\,000\text{ Kč}$$

a s odstupem času po získaných zkušenostech jednoho zaměstnance s těžším zdravotním postižením na poloviční úvazek:

$$\text{Sleva na dani} = \frac{60\,000}{2} = 30\,000\text{ Kč}$$

Pokud to bude povaha práce, kapacita či spokojenost zaměstnavatele dovolovat, může společnost do budoucna uvažovat o zařazení dalších osob se zdravotním postižením mezi své stávající zaměstnance.

3.6 Porovnání výpočtu daně z příjmů právnických osob před a po aplikaci optimalizačních prostředků

Následující kapitola se věnuje dani z příjmů právnických osob z pohledu neoptimalizovaného, resp. stávajícího, a po aplikaci optimalizačních prostředků, které byly předmětem analýzy v kapitole 3.2, 3.3, 3.4 a 3.5. Po jednotlivých výpočtech daně z příjmů právnických osob jsou obě situace porovnány a závěrem jsou shrnuty změny, které se projeví v daňovém přiznání po aplikaci optimalizačních prostředků.

3.6.1 Daňová situace před aplikací optimalizačních prostředků

Společnost při výpočtu daně z příjmů právnických osob vycházela z výsledku hospodaření před zdaněním, který zjistila odečtením vykázaných nákladů od výnosů. Za zdaňovací období tento výsledek hospodaření činil 610 126 Kč. Z daňového přiznání, které Společnost poskytla k nahlédnutí, bylo zjištěno, jak Společnost upravovala výsledek hospodaření na základ daně. Nejzásadnější úpravy se týkaly především položek zvyšující výsledek hospodaření před zdaněním, tzn. daňově neuznatelných nákladů a rozdílu, o který účetní odpisy převyšovaly ty daňové. Daňově neuznatelné náklady, které byly vyřazeny z nákladů a přičteny k výsledku hospodaření, byly Společností účtovány na nákladové účty v částkách:

- 502999 – Spotřeba plynu nedaňově, 10 429 Kč,
- 513000 – Náklady na reprezentaci, 3 674 Kč,
- 518999 – Služby nedaňově, 29 121 Kč,
- 545000 – Ostatní pokuty a penále, 6 534 Kč,
- 548999 – Ostatní provozní náklady nedaňově, 211 Kč.

V úhrnu činily daňově neuznatelné náklady ve zdaňovacím období 2017 49 969 Kč. Vedle těchto nákladů zvýšil výsledek hospodaření také rozdíl účetních a daňových odpisů ve výši 110 559 Kč. Po úpravách vygenerovala Společnost upravený základ daně ve výši 770 654 Kč, který byl před výpočtem samotné daně už pouze zaokrouhlen na celé tisíce Kč dolů. Přehledný výpočet daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 před aplikací optimalizačních prostředků nabízí Tabulka 26 níže.

Tab. 26: Výpočet daně z příjmů právnických osob PŘED optimalizací (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Daňového přiznání Společnosti za rok 2017)

Výsledek hospodaření před zdaněním	610 126,00
+ položky (zvyšující VH)	160 528,00
<i>Daňově neuznatelné náklady</i>	<i>49 969,00</i>
<i>Rozdíl účetních a daňových odpisů</i>	<i>110 559,00</i>
– položky (snižující VH)	0,00
Obecný základ daně	770 654,00
– odčitatelné položky	0,00
1. snížený základ daně	770 654,00
– bezúplatná plnění	0,00
2. snížený základ daně	770 654,00
Zaokrouhlený základ daně	770 000,00
Daň z příjmů právnických osob	19 %
Daňová povinnost	146 300,00
– slevy na dani	0,00
– zaplacené zálohy	113 500,00
Nedoplatek/přeplatek daně	32 800,00

3.6.2 Daňová situace po aplikaci optimalizačních prostředků

Při výpočtu daně z příjmů právnických osob s využitím prostředků optimalizace se vychází také z výsledku hospodaření před zdaněním, ale upraveným o ty prostředky, které byly předmětem analýzy předchozích kapitol. Nejsou jimi však myšleny položky zvyšující či snižující výsledek hospodaření, ale úpravy projevující se již v účtování nákladů a výnosů, konkrétně:

- zvýšení výsledku hospodaření zavedením příspěvku na penzijní připojištění či soukromé životní pojištění o 61 200 Kč,
- snížení výsledku hospodaření o náklady spojené s vyplácením stravenek zaměstnancům v hodnotě 100 Kč ve výši 160 472 Kč,
- snížení výsledku hospodaření o náklady na reklamu ve výši 41 000 Kč,
- snížení výsledku hospodaření o vytvořené opravné položky k pohledávkám v částce 197 542 Kč,
- snížení výsledku hospodaření o daňový odpis pohledávky ve výši 5 500 Kč,
- zvýšení výsledku hospodaření o odpis závazku do výnosů ve výši 47 850 Kč.

Nově zjištění výsledků hospodaření před zdaněním v částce 314 662 Kč je základem pro úpravy o položky zvyšující, resp. snižující výsledek hospodaření. Pro zjištění základu daně je nyní žádoucí z nákladů vyloučit prostřednictvím daňového přiznání daňově neuznatelné náklady, které byly změněny při analýze jednotlivých oblastí optimalizace. Jedná se o nákladové účty:

- 501999 – Spotřeba materiálu – PHM, 53 389 Kč (skutečné výdaje na PHM u tří vozidel, která byla vybrána pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu),
- 502999 – Spotřeba plynu nedaňově, 10 429 Kč,
- 513000 – Náklady na reprezentaci, 1 904 Kč (původní částka byla snížena o náklady na pitnou vodu pro zaměstnance dle kapitoly 3.2.7),
- 518999 – Služby nedaňově, 29 671 Kč (služby byly navýšeny o částku parkovného u tří vozidel, která byla vybrána pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu),
- 528000 – Stravenky nedaňově, 1 616 Kč (nedaňové náklady související s vyplácením stravenek zaměstnancům),
- 545000 – Ostatní pokuty a penále, 6 534 Kč,
- 548999 – Ostatní provozní náklady nedaňově, 211 Kč.

Z nákladů byla v úhrnu pro účely upravení základu daně vyloučena částka 103 754 Kč.

Rozdíl, o němž přesahují účetní odpisy daňové se vlivem optimalizace nezměnil.

Další optimalizační úpravou je uplatnění paušálních výdajů na dopravu, které se provádí mimoúčetně pouze prostřednictvím daňového přiznání. Společnost si tak sníží základ daně ve zdaňovacím období 2017 o 180 000 Kč, což se rovná nezkrácenému ročnímu paušálu za tři služební vozidla.

Po výše zmíněných úpravách výsledku hospodaření vzniká upravený základ daně v částce 348 975 Kč a jelikož Společnost negenerovala žádnou daňovou ztrátu, kterou by mohla uplatnit jako odčitatelnou položku, jedinou další úpravou je zaokrouhlení základu daně na celé tisíce Kč dolů a samotný výpočet daně z příjmů právnických osob.

V Tabulce 27 je demonstrován výpočet po aplikaci optimalizačních prostředků zjištěných analýzou vybraných oblastí.

Tab. 27: Výpočet daně z příjmů právnických osob PO optimalizaci (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření před zdaněním	314 662,00
+ položky (zvyšující VH)	214 313,00
<i>Daňové neuznatelné náklady</i>	<i>103 754,00</i>
<i>Rozdíl účetních a daňových odpisů</i>	<i>110 559,00</i>
– položky (snižující VH)	180 000,00
<i>Paušál na dopravu</i>	<i>180 000,00</i>
Obecný základ daně	348 975,00
– odčitatelné položky	0,00
1. snížený základ daně	348 975,00
– bezúplatná plnění	0,00
2. snížený základ daně	348 975,00
Zaokrouhlený základ daně	348 000,00
Daň z příjmů právnických osob	19 %
Daňová povinnost	66 120,00
– slevy na dani	0,00
– zaplacené zálohy	113 500,00
Nedoplatek/přeplatek daně	-47 380,00

3.6.3 Porovnání situace před a po aplikaci optimalizačních prostředků z pohledu daně z příjmů právnických osob

Výsledky optimalizace daně z příjmů právnických osob budou nejpřehlednější, pokud bude vzájemně porovnána daňová situace Společnosti před optimalizací a po aplikaci optimalizačních prostředků. Tuto komparaci nabízí Tabulka 28 níže, kde jsou shrnuty jednotlivé změny, které nějakým způsobem ovlivnily jak výsledek hospodaření či základ daně, tak výslednou daňovou povinnost.

V Tabulce 28 nechybí ani poznámky k jednotlivým položkám pro upřesnění a zvýraznění změn, které během optimalizace nastaly.

Tab. 28: Porovnání daňové situace před a po optimalizaci (v Kč) (Zdroj: Vlastní zpracování)

			Původní částka	Nová částka	ROZDÍL	Poznámka
I	VH před zdaněním		610 126,00	314 662,00	-295 464,00	Úprava VH o položky A–F
	A	Zavedení ŽP pro zam-ce	0,00	61 200,00	61 200,00	-
	B	Zavedení stravenek pro zam-ce	0,00	-160 472,00	-160 472,00	-
	C	Náklady na reklamu	0,00	-41 000,00	-41 000,00	-
	D	Tvorba opravných položek k pohledávkám	0,00	-197 542,00	-197 542,00	-
	E	Daňově uznatelný odpis pohledávky	0,00	-5 500,00	-5 500,00	-
	F	Odpis závazku do výnosů	0,00	47 850,00	47 850,00	-
II	Daňově neuznatelné náklady (DNN)		49 969,00	103 754,00	53 785,00	Zvýšení daňově neuznatelných nákladů
	G	Spotřeba materiálu – PHM	0,00	53 389,00	53 389,00	<i>Hodnota PHM u automobilů, kde je uplatněn paušální výdaj na dopravu</i>
	H	Spotřeba plynu	10 429,00	10 429,00	0,00	-
	I	Náklady na reprezentaci	3 674,00	1 904,00	-1 770,00	<i>Snížení DNN o hodnotu pitné vody</i>
	J	Služby	29 121,00	29 671,00	550,00	<i>Zvýšení ostatních služeb o částku parkovného u automobilů, kde je uplatněn paušální výdaj na dopravu</i>
	K	Stravenky	0,00	1 616,00	1 616,00	<i>Hodnota DNN u stravenek</i>
	L	Ostatní pokuty a penále	6 534,00	6 534,00	0,00	-
	M	Ostatní provozní náklady	211,00	211,00	0,00	-
III	Mimoúčetní operace snižující základ daně		0,00	180 000,00	180 000,00	Paušální výdaje na dopravu u tří vozidel
IV	Rozdíl účetních a daňových odpisů		110 559,00	110 559,00	0,00	-
V	Základ daně		770 654,00	348 975,00	421 679,00	-
VIII	Upravený základ daně		770 000,00	348 000,00	422 000,00	-
IX	DAŇOVÁ POVINNOST		146 300,00	66 120,00	80 180,00	-

Ve zdaňovacím období 2017 uvedla Společnost v daňovém přiznání výsledek hospodaření před zdanění zjištěný z účetnictví ve výši 610 126 Kč. Po úpravách zahrnujících zvýšení výsledku hospodaření prostřednictvím daňově neuznatelných nákladů a rozdílu účetních a daňových odpisů byl vygenerován základ daně v hodnotě 770 654 Kč, z něhož Společnost vypočítala výslednou daňovou povinnost ve výši 146 300 Kč.

Za pomoci optimalizačních prostředků, vybraných a analyzovaných v kapitole 3.2–3.5, klesnul základ daně na částku 348 975 Kč, tj. o více než 400 tis. Kč. Vypočtená daňová povinnost z nového základu daně dosáhla hodnoty 66 120 Kč, což je ponížení více než o polovinu původní hodnoty daně z příjmů právnických osob.

Síla optimalizace je v tomto případě více než očividná. Jednotlivé rozdíly ve zjišťování daně z příjmů právnických osob před a po optimalizaci lze shrnout do několika bodů:

1. úpravy výsledku hospodaření, které jsou ještě před vyplňováním daňového přiznání prokazatelné z účetnictví, ve výši 295 464 Kč. Částka je rozdílem na řádku I v Tabulce 28.
2. zvýšení výsledku hospodaření před zdaněním v podobě položek daňově neuznatelných nákladů a rozdílu, o který účetní odpisy převyšují daňové o částku 53 785 Kč. Jedná se o úhrn částek rozdílu z řádku II a IV Tabulky 28.
3. Snížení základu daně o mimoúčetní operaci, kterou v tomto případě tvoří paušální výdaje na dopravu ve výši 180 000 Kč. Částka má své místo na řádku III v Tabulce 28.

Optimalizace vychází prvotně z daňového plánování a celkovém přehledu, u kterého je využito nástrojů v souladu s platnou legislativou, v tomto případě v souladu se Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Cílem optimalizace je nejčastěji snížení výsledné daňové povinnosti vůči finančnímu úřadu nejen v jednom, ale také budoucích zdaňovacích obdobích.

Každý rok je specifický, nejen výši daňové povinnosti, ale také rozmanitostí účetních případů a skutečností, které nastanou během zdaňovacího období. Od toho se poté odvíjí způsob, a především výše dosažené úspory na dani z příjmů právnických osob.

3.6.4 Daňové přiznání zpracované po aplikaci optimalizačních prostředků

Po analýze několika oblastí a zjištění, že existuje možnost daňově optimalizovat některé tyto oblasti, je příhodné sestavit nové daňové přiznání za zdaňovací období 2017, aby Společnost mohla v budoucích obdobích čerpat inspiraci, a hlavně tento zdroj použít jako pomocnou ruku při vyplňování přiznání k dani z příjmů právnických osob, obzvláště u oblastí, které zatím nebyly předmětem optimalizace a jsou tudíž pro Společnost neznámé.

V případě řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob, které Společnost za zdaňovací období 2017 podala na příslušný finanční úřad, nebyly shledány žádné nedostatky a fatální chyby, které by bylo potřeba odstranit, aby byla dodržena legislativní správnost. Původní přiznání k dani z příjmů z právnických osob je zpracované na konci diplomové práce v Příloze č. 2.

Většina změn, které doprovázely optimalizaci daně z příjmů právnických osob, se promítla už v účetnictví, tzn., zvýšením, resp. snížením nákladů či výnosů, takže se v daňovém přiznání projeví pouze v hodnotě výsledku hospodaření.

Další změny, které už se v přiznání projeví, se týkají daňově neuznatelných nákladů. Pro tyto úpravy je příslušná Příloha č. 1 II. oddílu označena písmenem A. Do stejné přílohy, akorát pod označením písmenem C, jsou nově doplněny opravné položky k pohledávkám, které byly vytvořeny dle § 8a ZoR.

Na jedné straně se některé prostředky optimalizaci promítly pouze v účetnictví, a na druhé straně se objevil také prostředek, který nabízí optimalizaci mimoúčetní. Jedná se o paušální výdaj na dopravu, který figuruje v daňovém přiznání na řádku č. 162. Nestačí však uvést tento výdaj pouze na zmíněném řádku, ale je nutné vyplnit také zvláštní přílohu, kde je upřesněno, čeho všeho se částka na řádku č. 162 týká.

Nově sestavené přiznání k dani z příjmů právnických osob za kalendářní rok 2017 je předmětem Přílohy č. 3. Celé daňové přiznání zobrazuje situaci, jak by vypadala výsledná daňová povinnost, kdyby Společnost již dříve sama věnovala zvýšenou pozornost možným legislativním možnostem, které nabízí nejen daňové zákony a aplikovala je na svoji celoroční podnikatelskou činnost. Také proto je daňové přiznání uvedené jako řádné, jelikož ho nelze podat zpětně jako dodatečné.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Prostřednictvím nejen Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ale také ostatních zákonů, které se zabývají oblastmi zasahujícími do sféry daní z příjmů, se podařilo analyzovat několik primárních a nejrozsáhlejších oblastí souvisejících s ekonomickou činností vybrané společnosti. Tato analýza vedla k identifikaci stávající situace podniku, která se stala výchozím bodem pro optimalizaci jak základu daně, tak především výsledné daně z příjmů právnických osob. Mezi vybrané oblasti patří mimo jiné odměna společníka a jednatele, výdaje na osobní automobily, náklady na leasing, zaměstnanecké benefity, závazky a pohledávky a také daňové odpisy.

K identifikaci výchozí situace podniku poskytla vybraná společnost podklady v podobě výkazů, různých přehledů a daňových přiznání za zdaňovací období 2017. Pro stručnější rozbor ekonomické činnosti v letech Společnost poskytla tyto podklady i za minulá období.

Díky analýze se v každé z věnovaných oblastí prokázal závěr, ať už vedl k optimalizaci či bylo nutno pouze dodržet zákonná nařízení. V následujících bodech budou shrnuta doporučení, kterých by se Společnost měla držet, pokud chce v budoucích zdaňovacích obdobích optimalizovat daň z příjmů právnických osob na přijatelnější hodnotu:

1. Společnost by měla na konci zdaňovacího období porovnat, zda u některých služebních automobilů nebude výhodnější uplatnit namísto skutečných výdajů výdaje paušální, nejvýše však u tří služebních vozidel. Pokud jsou zvoleny pro uplatnění výdaje paušální, je nutné vyloučit z nákladů skutečné výdaje na pohonné hmoty a parkovné, a to v přesné výši pro jednotlivá vozidla. Proto je důležitá podrobná evidence spotřebovaných pohonných hmot a parkovného u každého vozidla, např. dle státní poznávací značky, ať už se jedná o operativní evidenci či o rozdělení nabízené účetním programem.
2. Při rozhodování, zda k nákupu dalších služebních automobilů, strojů či zařízení využít financování finančním leasingem či úvěrem, porovnat jednotlivé daňové aspekty.
3. Kdyby se Společnost přiklonila k zavedení, a později k rozšíření, zaměstnaneckých benefitů, je důležité vzhledem k daňové optimalizaci, aby tyto benefity byly pro Společnost daňovým nákladem a zároveň, aby nezvyšovaly osobní náklady

Společnost tím, že by podléhaly odvodům na zdravotní pojištění a pojistnému na sociální zabezpečení.

4. Pokud se Společnost rozhodne pro investici do reklamy a propagace, je nezbytné, aby uhlídala hranici mezi reklamou a reprezentací kvůli daňové uznatelnosti a limit 500 Kč za kus reklamního předmětu, aby se jednalo o daňový náklad.
5. V případě zvýšení daňově neuznatelných nákladů o částku vynaloženou na nákup pitné neperlivé vody pro zaměstnance poškozuje podnik jen sám sebe. Jelikož lze tento náklad zařadit mezi daňově uznatelné, je v případě optimalizace žádoucí, aby o ně Společnost nenavyšovala základ daně. Při zavedení stravenek pro zaměstnance se ale minimálnímu navýšení Společnost stejně nevyhne.
6. Jelikož má Společnost v plánu nákup areálu, který si nyní pronajímá pro svou podnikatelskou činnost, bude moci po jeho získání uvažovat o tvorbě rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Je však nutné promyslet veškerá pro a proti s ohledem na podmínky, které tvorbu rezerv doprovázejí, např. minimální doba tvorby rezervy či její výsledná neutrálnost.
7. U neuhraných pohledávek po splatnosti by měla být Společnost důraznější při vymáhání nesplacených částek, jelikož v této oblasti má Společnost jisté nedostatky vzhledem k objemu těchto pohledávek. Pokud už se pohledávky stanou splatnými měla by jim Společnost věnovat větší pozornost, aby nepromeškala promlčecí lhůtu. Po této lhůtě už nebude možné k pohledávkám vytvořit opravné položky a následně uplatnit daňově uznatelný odpis.
8. I když se Společnost snaží platit své závazky včas, i zde se objevil závazek dlouhodobě po splatnosti a jelikož splňuje zákonem stanovené znaky, je nutné o tuto částku zvýšit základ daně. Nejedná se sice o optimalizaci, ale pro dodržení zákonných povinností je potřeba i tento krok udělat. Do budoucna by Společnost měla takovéto závazky řešit s dodavateli ještě před splatností, aby se poté vyhnula právě nežádoucímu navýšování základu daně.
9. Co se týče majetku, Společnost se této oblasti věnuje velmi precizně. Evidence má kompletní, stejně tak zařazení jednotlivých předmětů majetku do odpisových skupin i vypočtené odpisy jsou dle zákona.
10. Ve všech případech zařazeného majetku uplatňuje Společnost rovnoměrný způsob odpisování, což považuji za správný krok. Tento způsob umožňuje nejen rozložit

pořizovací cenu rovnoměrně do nákladů jednotlivých zdaňovacích období, ale také umožňuje přerušit odpisování či snížit hodnotu daňového odpisu. Vzhledem k nejistému budoucímu vývoji podnikání Společnosti je rovnoměrný způsob odpisování tou moudřejší volbou.

11. Jelikož Společnost nedosahuje v posledních letech žádné daňové ztráty, nemůže si uplatnit odčitatelnou položku v této podobě a nevěnuje se zatím ani možnosti přispívat na odborné vzdělávání či možnosti vlastního výzkumu, i když by to přineslo Společnosti další snížení základu daně a tím i daňové povinnosti.
12. Dary neboli bezúplatná plnění jsou daňově neuznatelným nákladem, avšak za určitých podmínek je umožněno si o tato plnění ponížit základ daně ještě před výpočtem výsledné daně.
13. Pokud by Společnost přistoupila k zaměstnání člověka se zdravotním postižením, promítlo by se to také jako poslední možnost optimalizace na dani z příjmů právnických osob, ale jelikož nemá více jak 25 zaměstnanců, je toto rozhodnutí čistě na vůli vedení podniku.

Ze shrnutí vyplývá, že využitím i několika málo optimalizačních prostředků, může kterýkoli subjekt snížit odvod do státního rozpočtu a tím výrazně ušetřit své finanční prostředky. Možnost snížit si základ daně nebo výslednou daňovou povinnost je opravdu možností, nikoli povinností, avšak každý podniká za účelem dosahování zisku, a ne za účelem odvádění co nejvyšších daní státu, a proto je jakákoli, i minimální, optimalizace přínosem, který ocení nejeden člen vedení společnosti.

ZÁVĚR

V úvodu diplomové práce bylo stanoveno několik cílů, z nichž ten hlavní byl zhodnotit existující, tedy výchozí stav vybrané společnosti a na základě zákonem povolených prostředků optimalizovat různé oblasti a jejich prostřednictvím také daň z příjmů právnických osob. Ne každá společnost má však možnost využít všechny vybrané a analyzované optimalizační kroky, a proto je návrh jejich uplatnění v obecnější rovině.

Vzhledem k požadavkům a potřebám jednotlivých subjektů je nejlepší cestou individuální analýza na konkrétní právnickou osobu. Vedení v každé společnosti si musí určit jasná kritéria, která pro něho mají stěžejní a zásadní význam nebo alespoň většinu jich utřídit podle osobních priorit a nastavených strategií. Tím nejdůležitějším kritériem bývá ve většině případů výše daňového zatížení podniku, protože právě to z největší části ovlivňuje výsledný zisk společnosti.

Klíčovými faktory skrz celou analytickou část diplomové práce jsou výnosy a náklady, stejně jako pro podniky podléhající dani z příjmů právnických osob. Většina kroků uvedených v diplomové práci vedoucích k optimalizaci hýbe jak s náklady, tak s výnosy. Nejde vždy o ten výhodnější směr, ale při výpočtu daně z příjmů právnických osob je důležité a nutné se řídit zákonem, takže vedle volitelných optimalizačních prostředků, které zákon nabízí, ukládá také povinnosti, které nelze přehlížet.

Za optimalizační prostředky nemusí společnost brát pouze ty upravující základ daně či výslednou daňovou povinnost, i když jsou pro příznivou výši zisku a spokojenost společníků nejdůležitější. V širší souvislosti je možné za ně považovat i jisté morální a etické aspekty.

Jelikož nebyly shledány žádné nedostatky ve finančním úřadu podaném přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017, není třeba navrhopvat postupy, které by chyby pomohly vybrané společnosti odstranit.

Nejvýraznějším optimalizačním prostředkem se většinou jeví vzniklá daňová ztráta, která je odčitatelnou položkou s možností uplatnění v jakékoli výši v následujících pět zdaňovacích obdobích. Pokud by hodnota daňové ztráty dovolila snížit základ daně na nulu a tím pádem vykázat nulovou daňovou povinnost, ostatní identifikované kroky vedoucí k optimalizaci by šly stranou. Jelikož Společnost nevykázala v minulých letech

žádnou daňovou ztrátu, kterou by mohla uplatnit, zbyl prostor pro neméně důležité oblasti, kterými jsou opravné položky k pohledávkám, zaměstnanecké benefity či paušální výdaje na osobní automobily. Při některých operacích nesmí být opomenuta faktická úspora nákladů, která sice zvýší základ daně, ale přináší úsporu, která se promítne ve finálním zisku společnosti. Příkladem je úspora, která vznikne při zavedení benefitu zaměstnancům v podobě příspěvku na PP či ŽP. Opačným případem je navýšení nákladů, tzn. snížení základu daně, na které podnik během roku vynaloží určité množství finančních prostředků, což nemusí být úplně žádoucí, avšak v kontextu s pozitivním výsledkem optimalizace je toto navýšení přínosné.

Při využívání optimalizačních prostředků je důležité si uvést všechna pro a proti, která s jednotlivými kroky souvisí a jaký z toho plyne výsledek. I z některých nevýhodných kroků optimalizace lze nakonec dostat více než je předpoklad. Vše závisí na správném daňovém a ekonomickém plánování. Pokud Společnost obětuje finanční prostředky na zavedení nových optimalizačních doporučení během zdaňovacího období, na jeho konci se jí vše vrátí v podobě přijatelné daně z příjmů právnických osob.

Diplomová práce může svým postupem a analýzou pomoci nejedné právnické osobě s formou společnosti s ručením omezeným při hledání, identifikaci a použití standardních, velmi častých a nenáročných prostředků optimalizace ve svém podniku a podnítit je k větší obezřetnosti, pečlivosti a předvídatelnosti během celého zdaňovacího období vzhledem k prokazatelnému dosažení vyšších zisků souvisejících s co nejnižšími daňovými odvody.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Tištěné knihy:

- (1) HEJDA, J. a N. BACHROŇOVÁ. *Společnost s ručením omezeným*. Olomouc: ANAG, 2014. 279 s. ISBN 978-80-7263-870-3.
- (2) BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným prakticky včetně účetnictví a daní*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 367 s. ISBN 978-80-7554-037-9.
- (3) FILIP, V. a D. FYRBACH. *Společnost s ručením omezeným*. Praha. Wolters Kluwer, 2016. 588 s. ISBN 978-80-7552-231-3.
- (4) JOSKOVÁ, Lucie. *Nová společnost s ručením omezeným: právo, účetnictví, daně*. 1. vyd. Praha: Grada, 2014. 207 s. ISBN 978-80-247-4445-2.
- (5) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- (6) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- (7) HNÁTEK, M. a D. ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1 vyd. Praha: Grada, 2016. 230 s. ISBN 978-80-905899-2-6.
- (8) POSPÍŠILOVÁ, P. *Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané obchodní korporaci*. Brno, 2017. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správné fakulta.
- (9) HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky*. 1. vyd. Praha: Grada, 2016. 213 s. ISBN 978-80-905899-3-3.
- (10) JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 124 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- (11) DVOŘÁKOVÁ, V., M. PITTERLING a H. SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 331 s. ISBN 978-80-7552-538-3.
- (12) VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém 2016*. 13. vyd. Praha: Vox, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

- (13) MACHKOVÁ, H., E. ČERNOHLÁVKOVÁ a A. SATO. *Mezinárodní obchodní operace*. 6. vyd. Praha: Grada, 2014. 256 s. ISBN 978-80-247-4874-0.

Právní předpisy:

- (14) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- (15) Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- (16) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- (17) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů
- (18) Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické zdroje:

- (19) STORMWARE s.r.o. Založení společnosti s ručením omezeným. *Portál.POHODA* [online]. © 2012 [cit. 2018-01-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/zalozeni-spolecnosti-s-rucenim-omezenym/>.
- (20) Jana Konečná. Termín přiznání daně z příjmů. *Jak podnikat* [online]. © 2017 [cit. 2018-01-30]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/termin-podani-danoveho-priznani.php>.
- (21) Finanční správa. Registrace – zahájení podnikání. *Finanční správa* [online]. © 2013–2018 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/registrace-zahajeni-podnikani>.
- (22) Finanční správa. Obecné informace. *Finanční správa* [online]. © 2013–2018 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace#zalohy>.

- (23) Creative Commons. Směrnice Rady 2011/16/EU. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. © 2015 [cit. 2018-02-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislative/legislativni-dokumenty/2015/smernice-rady-2011-16-eu-tzv-dac-ii-21862>.
- (24) Creative Commons. Zákon o mezinárodní spolupráci. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. © 2017 [cit. 2018-02-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislative/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/zakon-o-mezinarodni-spolupraci>.
- (25) Creative Commons. Úmluva o vzájemní správní pomoci v daňových záležitostech. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. © 2016 [cit. 2018-02-03]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislative/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>.
- (26) Právní prostor. Švarc systém. *Právní prostor* [online]. © 2017 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/pracovni-pravo/svarc-system>.
- (27) Trustia. Švarcsystém (alias Schwarz systém). *Fabian & Partners advokátní kancelář* [online]. © 2018 [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <http://www.fabianpartners.cz/cz/advokat/obchodni-pravo/zivnostenske-pravo/svarcsystem/>.
- (28) Akont. Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování – I. díl. *Akonttrust* [online]. © 2013-2018 [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_747-offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i.-dil.
- (29) Jana Konečná. Penále, pokuty, úrok z prodlení, doměření, lhůty. *Jak podnikat* [online]. © 2017 [cit. 2018-01-30]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/danova-kontrola.php>.
- (30) Wolters Kluwer ČR. Rezervy na opravu. *DAUC.cz* [online]. © 2018 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5279v7328-rezervy-na-opravy/>.

Ostatní zdroje: Výkazy vybrané společnosti

- (31) Daňová přiznání k dani z příjmů PO za období 2012-2017
- (32) Rozvahy v plném rozsahu za období 2012-2017
- (33) Výkazy zisku a ztráty za období 2012-2017
- (34) Účetní závěrky společnosti za období 2012-2017
- (35) Pohledávky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017
- (36) Závazky dle rozmezí splatnosti k 31.12.2017
- (37) Pohyby na analytických účtech k 31.12.2017
- (38) Evidenční karty dlouhodobého majetku k 31.12.2017
- (39) Soupis dlouhodobého majetku k 31.12.2017
- (40) Obratová předvaha společnosti k 31.12.2017

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČR	Česká republika
DaP	Daňové přiznání
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Daňový řád
DUN	Daňově uznatelné náklady
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
NOZ	Nový občanský zákoník
NPO	Náklady příštích období
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PC	Pořizovací cena
PHM	Pohonné hmoty
PO	Právnická osoba
PP	Penzijní připojištění
SHM	Superhrubá mzda
S.R.O.	Společnost s ručením omezeným
TZH	Technické zhodnocení
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZMS	Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
ZoR	Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
ŽP	Soukromé životní pojištění

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Základní ekonomické údaje Společnosti (v tis. Kč)	44
Graf č. 2: Daňové zatížení Společnosti a VH před úpravami (v tis. Kč).....	45
Graf č. 3: Výsledek hospodaření Společnosti za období 2012-2017 (v tis. Kč).....	69

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Rozdíl legální a nelegální daňové optimalizace	27
Tab. 2: Opravné položky k pohledávkám	33
Tab. 3: Min. počet měsíců leasingu dle odpis. skupin	34
Tab. 4: Daňová uznatelnost nákladů u reprezentace a reklamy.....	35
Tab. 5: Rozdíl mezi offshore a onshore společností	39
Tab. 6: Schéma výpočtu daně z příjmů PO	41
Tab. 7: Skutečné výdaje na PHM a parkovné (v Kč)	47
Tab. 8: Porovnání skutečných a paušálních výdajů na dopravu (v Kč).....	48
Tab. 9: Rozpis leasingových splátek (v Kč)	50
Tab. 10: Srovnání zůstatkové ceny s prodejní cenou leasingu	50
Tab. 11: Srovnání doby trvání leasingu s dobou odpisování	51
Tab. 12: Uzavření leasingové smlouvy a podepsání předávacího protokolu	51
Tab. 13: Rozhodnutí o zařazení předmětu leasingu do majetku Společnosti	51
Tab. 14: Výpočet mezd s uplatněním benefitu ŽP či PP (v Kč)	53
Tab. 15: Dopad ŽP či PP na zaměstnance a zaměstnavatele (v Kč)	54
Tab. 16: Výpočet nákladů na stravné (v Kč)	55
Tab. 17: Náklady na stravné z pohledu daňové uznatelnosti (v Kč)	56
Tab. 18: Daňově uznatelné náklady na reklamu (v Kč)	57
Tab. 19: Hypotetický příklad na tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku (v Kč)	59
Tab. 20: Přehled pohledávek Společnosti (v Kč)	60
Tab. 21: Pohledávky více jak 360 dnů po splatnosti (v Kč).....	61
Tab. 22: Přehled závazků Společnosti (v Kč).....	64
Tab. 23: Závazky více jak 360 dnů po splatnosti (v Kč)	65
Tab. 24: Soupis dlouhodobého majetku k 31.12.2017	66
Tab. 25: Přehled daňových ztrát (v Kč).....	70
Tab. 26: Výpočet daně z příjmů právnických osob PŘED optimalizací (v Kč).....	74
Tab. 27: Výpočet daně z příjmů právnických osob PO optimalizací (v Kč).....	76
Tab. 28: Porovnání daňové situace před a po optimalizaci (v Kč)	77

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Uplatňování výdajů souvisejících s automobilem.....	29
Obr. 2: Způsoby odpisování DHM a DNM	32

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Originální soupis dlouhodobého majetku Společnosti k 31.12.2017	I
Příloha č. 2 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 před aplikací optimalizačních prostředků	II
Příloha č. 3 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 po aplikaci optimalizačních prostředků	X

PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Originální soupis dlouhodobého majetku Společnosti k 31.12.2017

Majetek	Odpisová skupina	Datum pořízení	Způsob odpisování	Vstupní cena	Daňové odpisy	Účetní odpisy	Oprávk	Daňová zůstatková cena	Účetní zůstatková cena
Soubor pracovních stolů	2	02.01.2015	rovnoměrný	48 478,00	737,00	0,00	48 478,00	0,00	-2,00
Obráběcí stroj Vanad	2	15.12.2015	rovnoměrný	2 100 000,00	467 250,00	467 250,00	1 165 500,00	934 500,00	934 500,00
Univerzální hrotový soustruh	2	15.06.2016	rovnoměrný	130 000,00	28 925,00	28 925,00	43 225,00	86 775,00	86 775,00
Frézka FNJG 32	2	15.06.2016	rovnoměrný	66 000,00	14 685,00	14 685,00	21 945,00	44 055,00	44 055,00
Regálový systém	2	01.07.2016	rovnoměrný	125 000,00	27 813,00	27 813,00	41 563,00	83 437,00	83 437,00
Horizontální vyvrtávačka	2	02.01.2017	rovnoměrný	160 000,00	17 600,00	17 600,00	17 600,00	142 400,00	142 400,00
Celkem 2. odpisová skupina	-	-	-	2 629 478,00	557 010,00	556 273,00	1 338 311,00	1 291 167,00	1 291 165,00
TZH kanalizační přípojky	4	31.12.2016	rovnoměrný	14 586,00	752,00	1 884,00	1 066,00	13 520,00	12 545,00
Celkem 4. odpisová skupina	-	-	-	14 586,00	752,00	1 884,00	1 066,00	13 520,00	12 545,00
TZH etážové budovy č. 7	5	31.12.2015	rovnoměrný	486 068,83	16 527,00	57 817,00	36 156,00	449 912,83	395 136,83
TZH budovy č. 12	5	31.12.2015	rovnoměrný	200 721,28	6 825,00	23 040,00	16 374,00	184 347,28	153 525,28
TZH budovy č. 10	5	31.12.2015	rovnoměrný	24 663,00	839,00	2 820,00	2 024,00	22 639,00	18 788,00
TZH budovy č. 14	5	31.12.2015	rovnoměrný	88 232,75	3 000,00	10 092,00	7 236,00	80 996,75	67 207,75
TZH budovy č. 17	5	31.12.2015	rovnoměrný	158 768,50	5 399,00	20 016,00	11 254,00	147 514,50	133 352,50
TZH budovy č. 32	5	31.12.2015	rovnoměrný	190 568,93	6 480,00	21 780,00	15 628,00	174 940,93	145 193,93
TZH budovy č. 8	5	31.12.2016	rovnoměrný	31 502,00	1 072,00	4 068,00	1 514,00	29 988,00	27 095,00
TZH budovy č. 13	5	31.12.2016	rovnoměrný	68 394,58	2 326,00	1 724,00	2 431,00	65 963,58	66 589,58
TZH budovy č. 18	5	31.12.2016	rovnoměrný	49 601,01	1 687,00	6 408,00	2 382,00	47 219,01	42 659,01
Celkem 5. odpisová skupina	-	-	-	1 298 520,88	44 155,00	147 765,00	94 999,00	1 203 521,88	1 049 547,88
TZH budovy Čechovka	6	31.12.2015	rovnoměrný	27 202,85	550,00	7 104,00	1 378,00	25 824,85	12 402,85
Celkem 6. odpisová skupina	-	-	-	27 202,85	550,00	7 104,00	1 378,00	25 824,85	12 402,85
CELKEM	-	-	-	3 969 787,73	602 467,00	713 026,00	1 435 754,00	2 534 033,73	2 365 660,73

Příloha č. 2 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 před aplikací optimalizačních prostředků (Zdroj: Originální daňové přiznání za zdaňovací období 2017 podané Společností)

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu	
Územnímu pracovišti v, ve, pro	
01 Daňové identifikační číslo	
CZ	
02 Identifikační číslo	
03 Daňové přiznání ¹⁾	
<input type="radio"/> řádné	<input type="radio"/> dodatečné ²⁾
<input type="radio"/> opravné	
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne	
04 Kód rozlišení typu přiznání	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> A
Základní investiční fond podle § 17b zákona ¹⁾	<input type="radio"/> ano <input type="radio"/> ne
Zdaňovací období podle § 21a písm.	<input type="radio"/> a) zákona
Počet příloh II. oddílu	<input type="text" value="1"/>
Počet zvláštních příloh ⁸⁾	<input type="text" value="0"/>
Počet samostatných příloh ⁹⁾	<input type="text" value="0"/>

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka			
06 Sídlo ¹⁰⁾			
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
b) obec	<input type="text"/>	c) PSČ	<input type="text"/>
d) stát/kód státu	<input type="text"/>	e) číslo telefonu	<input type="text"/>
07 Kategorie účetní jednotky	Kód	<input type="text" value="L"/>	
08 Přiznání zpracoval a předložil poradce ¹⁾	<input type="radio"/> ano	<input type="radio"/> ne	
09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne ²⁾	<input type="text"/>		
10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾	<input type="radio"/> ano	<input type="radio"/> ne	
11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy ¹⁾ , ⁷⁾	<input type="radio"/> ano	<input type="radio"/> ne	<input type="radio"/> ano <input type="radio"/> ne ⁷⁾
12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ⁷⁾	Kód	<input type="text"/>	
13 Hlavní (převažující) činnost	Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾	<input type="text"/>	
VÝSTAVBA BYTOVÝCH A NEBYTOVÝCH BUDOV	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
PRONÁJEM A SPRÁVA VLASTNÍCH NEBO PRONAJATÝCH NEMOVITOSTÍ	<input type="text"/>	<input type="text"/>	

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2018 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2019, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2019)

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ¹⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ¹⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2017"/>	610 126	

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	49 969	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	110 559	
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	160 528	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^a)			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

CZ

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	502999 - spotřeba plynu nedaňové	10 429	
2	513000 - náklady na reprezentaci	3 674	
3	518999 - služby nedaňové	29 121	
4	545000 - ostatní pokuty a penále	6 534	
5	548999 - ostatní provozní náklady nedaňové	211	
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	49 969	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	557 010	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	752	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	44 155	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	550	
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevdovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	602 467	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevdovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	--	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	1 245 600	
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{b)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelní a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojištnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojištnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojištnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona ³⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁴⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁵⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí ³⁾

Počet samostatných příloh

0

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ¹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ²⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ³⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti ⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulkou přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vynatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč	11 873 208	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	12	

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	770 654	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ¹⁾ , ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	770 654	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	770 654	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícekoruny dolů ³⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	770 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona ř. 270 x ř. 280 100	19	
290	Daň	146 300	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ³⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ³⁾	146 300	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ³⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ³⁾	146 300	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícekoruny dolů ³⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně ř. 331 x ř. 332 100		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	146 300	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	146 300	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (–) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (–) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno	113 500	
2 ^{a)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-32 800	

**PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:		Typ podepisující osoby:	Kód podepisující osoby:
Jméno(-a)	Příjmení	Název právnické osoby	
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IČ právnické osoby	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)			
Jméno(-a)	Příjmení	Vztah k právnické osobě	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:		Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (–)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ani ve znění pozdějších předpisů, ani podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrka** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls,xlsx, rtf, pdf nebo jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, rtf, pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její počet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Vypočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.

Příloha č. 3 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 po aplikaci optimalizačních prostředků (Zdroj: Vlastní zpracování)

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání ¹⁾

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona ¹⁾

Zdaňovací období podle § 21a písm. zákona

Počet příloh II. oddílu
Počet zvláštních příloh ⁸⁾
Počet samostatných příloh ⁹⁾

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob
podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo ¹⁰⁾
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec
 c) PSČ

d) stát/kód státu e) číslo telefonu

07 Kategorie účetní jednotky
Kód

08 Přiznání zpracoval a předložil poradce ¹⁾

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne ¹⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy ¹⁾, ²⁾

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ³⁾
Kód

13 Hlavní (převažující) činnost
VÝSTAVBA BYTOVÝCH A NEBYTOVÝCH BUDOV
PRONÁJEM A SPRÁVA VLASTNÍCH NEBO PRONAJATÝCH NEMOVITOSTÍ
Kód klasifikace CZ-NACE ⁴⁾

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2018 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2019, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2019)

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 29

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ¹⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ¹⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2017"/>	314 662	

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	103 754	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	110 559	
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	214 313	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^a)	viz zvláštní příloha	180 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	180 000	

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

CZ

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	501999 - spotřeba materiálu - PHM	53 389	
2	502999 - spotřeba plynu nedaňově	10 429	
3	513000 - náklady na reprezentaci	1 904	
4	518999 - služby nedaňově	29 671	
5	528000 - stravenky nedaňově	1 616	
6	545000 - ostatní pokuty a penále	6 534	
7	548999 - ostatní provozní náklady nedaňově	211	
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	103 754	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	557 010	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	752	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	44 155	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	550	
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevdovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	602 467	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevdovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	--	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	1 245 600	
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	203 042	
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	203 042	
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{b)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelní a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojištnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojištnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojištnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona ³⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁴⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁵⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí ³⁾

Počet samostatných příloh

0

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ¹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ²⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ³⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti ⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulkou přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vynatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč	11 921 058	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	12	

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	348 975	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ¹⁾ , ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ¹⁾ ³⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	348 975	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	348 975	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ³⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	348 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona ř. 270 x ř. 280 100	19	
290	Daň	66 120	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ³⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ³⁾	66 120	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ³⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ³⁾	66 120	
331 ⁷⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ³⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně ř. 331 x ř. 332 100		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	66 120	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	66 120	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (–) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (–) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno	113 500	
2 ^{a)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	47 380	

**PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:		Typ podepisující osoby:	Kód podepisující osoby:
Jméno(-a)	Příjmení	Název právnické osoby	
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IČ právnické osoby	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)			
Jméno(-a)	Příjmení	Vztah k právnické osobě	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:		Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	

Vysvětlivky:

- ¹⁾ Nehodící se škrtněte
- ²⁾ Vyplní finanční úřad
- ³⁾ V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (–)
- ⁴⁾ Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- ⁵⁾ Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- ⁶⁾ Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ani ve znění pozdějších předpisů, ani podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- ⁷⁾ Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrka** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls,xlsx, rtf, pdf nebo jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, rtf, pdf nebo .jpg.
- ⁸⁾ Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její počet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- ⁹⁾ Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- ¹⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona.

Příloha k přiznání k dani z příjmu právnických osob
za zdaňovací období nebo za období od 01.01.2017 do 31.12.2017

Daňový subjekt	
IČ / RČ / DIČ	
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	

Zvláštní příloha k řádce č.162 II. oddílu

Paušální výdaj na dopravu v hodnotě 180 000 Kč.